Tweede Kamer der Staten-Generaal 2

Vergaderjaar 2015–2016

34 469 Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158) en ter implementatie van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158) (Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen)

Nr. 3 MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN DEEL

1. Inleiding

Dit wetsvoorstel strekt tot implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158), hierna: de wijzigingsrichtlijn.[1] Tevens worden aanpassingen voorgesteld in verband met de introductie van een bij de wijzigingsrichtlijn behorende verordening. Deze verordening, Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158), richt zich specifiek op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang (oob's) en wordt hierna aangehaald als de EU-verordening.

De Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) heeft aan externe accountants de uitvoering van de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen toevertrouwd, teneinde het vertrouwen van het publiek in deze financiële verantwoordingen van

[1] De wijzigingsrichtlijn heeft een uiterste implementatiedatum van 17 juni 2016.

kst-34469-3
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2016

controlecliënten te vergroten. Het objectieve oordeel van de accountant en met name de waarde die daaraan in het maatschappelijk verkeer wordt toegekend is van groot belang voor de economie. Ten opzichte van personen die direct betrokken zijn bij een organisatie (zoals bestuurders en commissarissen), hebben andere belanghebbenden een informatieachterstand. De accountantsverklaring kan een verbetering brengen in hun informatiepositie door een redelijke mate van zekerheid over de door de organisatie verstrekte informatie te geven. Waar de kernfunctie van de accountant ligt in het verstrekken van zekerheid aan het maatschappelijk verkeer, verliest deze functie haar waarde door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen. Dit is een probleem voor de accountant die zelf in diskrediet kan raken, voor het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel, maar nadrukkelijk ook voor het maatschappelijk verkeer (bedrijfsleven, overheid, financiële markten, werknemers, crediteuren en beleggers) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaringen afgeeft. Het publieke belang van de wettelijke controle betekent dat een grote kring van personen en instellingen vertrouwt op de kwaliteit van het werk van externe accountants en de accountantsorganisaties waar zij werkzaam zijn of waaraan zij verbonden zijn. Controles van goede kwaliteit dragen bij aan een behoorlijke werking van de markten doordat de juistheid en de getrouwheid van de financiële verantwoordingen worden vergroot. Externe accountants vervullen zo een bijzonder belangrijke maatschappelijke rol.

Richtlijn 2006/43/EG[2] (hierna: de richtlijn) stelt voorwaarden voor de toelating en registratie van personen die wettelijke controles uitvoeren, regels betreffende onafhankelijkheid, objectiviteit en beroepsethiek die op die personen van toepassing zijn, alsmede het kader voor het publieke toezicht dat op hen wordt uitgeoefend vast. Deze voorschriften worden door de wijzigingsrichtlijn verder geharmoniseerd om te zorgen voor meer transparantie en voorspelbaarheid van de vereisten die op deze personen van toepassing zijn, en om hun onafhankelijkheid en objectiviteit bij het uitvoeren van hun taken te verbeteren. Voorts is het voor het versterken van de bescherming van het maatschappelijke verkeer van belang het publieke toezicht op externe accountants en accountantsorganisaties te harmoniseren en aan deze autoriteiten passende aanvullende bevoegdheden te verlenen, onder meer onderzoeksbevoegdheden en bevoegdheden tot het opleggen van sancties teneinde inbreuken op de van toepassing zijnde regels binnen het kader van het verstrekken van controlediensten door externe accountants en accountantsorganisaties op te sporen, te ontmoedigen en te voorkomen. Met de inwerkingtreding van de wijzigingsrichtlijn dienen alle lidstaten een van de beroepsgroep onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties in te richten. De implementatie van de wijzigingsrichtlijn en voor zover nodig de EU-verordening, vindt met name plaats door aanpassing van de Wta. Daarnaast dienen de Wet op het accountantsberoep (Wab), de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra), het Burgerlijk Wetboek (BW) en enige andere wetten op enkele punten gewijzigd te worden. Bovendien zijn in verband met de implementatie diverse aanpassingen nodig in onderliggende besluiten, zoals het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). De besluiten zullen bij algemene maatregel van bestuur worden gewijzigd. Mede met het oog op een spoedige implementatie van de wijzigingsrichtlijn is in beginsel de eerdere omzetting van bepalingen uit richtlijn 2006/43/EG in de Wta, die ongewijzigd zijn gebleven in de richtlijn, ongemoeid gelaten. Tevens is voor de implementatie als

[2] Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU 2014, L 158).

uitgangspunt gekozen dat in het verleden gemaakte beleidsmatige keuzes zoveel mogelijk worden gerespecteerd.

Parallel aan dit wetsvoorstel is een wetsvoorstel in voorbereiding waarin aanvullende nationale wettelijke maatregelen worden voorgesteld die beogen de kwaliteit van de wettelijke controle verder te verbeteren.

Vanwege de voorgestelde aanpassingen in het BW, is deze toelichting mede namens de Minister van Veiligheid en Justitie opgesteld.

2. Wijzigingsrichtlijn wettelijke controles van jaarrekeningen

2.1. Doelstelling van de wijzigingsrichtlijn

Zoals in de overwegingen van de wijzigingsrichtlijn is aangegeven heeft deze tot doel het vertrouwen van beleggers in de getrouwheid van de door controlecliënten gepubliceerde jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen te versterken door de kwaliteit van binnen de Europese Unie uitgevoerde wettelijke controles verder te verbeteren. Voorts beoogt de richtlijn het vrije verkeer van goederen en diensten en de vrijheid van vestiging binnen de interne markt verder te versterken door externe accountants en accountantsorganisaties in staat te stellen hun diensten inzake wettelijke controle onder bepaalde voorwaarden aan te bieden in een andere lidstaat dan die waar zij zijn toegelaten.

2.2. Relatie met de EU-verordening wettelijke controles van oob's

Naast de uiterste implementatietermijn van de wijzigingsrichtlijn op 17 juni 2016, treedt op 17 juni 2016 de EU-verordening in werking. De EU-verordening bevat specifieke vereisten voor de wettelijke controles van oob's. De bijzondere bepalingen van de richtlijn inzake de wettelijke controle van oob's zijn verder uitgewerkt in de EU-verordening.

Ook de wijzigingsrichtlijn bevat bepalingen betreffende wettelijke controles van oob's. Deze voorschriften worden geïmplementeerd in de Wta.

2.3. Inhoud wijzigingsrichtlijn

Hieronder wordt een aantal onderwerpen benoemd ten aanzien waarvan de richtlijn nieuwe vereisten bevat, die tot meer inhoudelijke wijziging van de Wta leiden.

Onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant

Het is van belang dat een externe accountant niet gehinderd wordt in het uitvoeren van zijn kerntaak: het geven van zijn onafhankelijke oordeel in het kader van de controle van de jaarrekening. De externe accountant dient in zijn oordeelsvorming geheel onafhankelijk te zijn van de organisatie ten behoeve van wier verantwoordingsinformatie de verklaring wordt afgegeven. Onafhankelijkheid en objectiviteit vormen twee belangrijke pijlers bij het verrichten van wettelijke controles.
Het is in het belang van de externe accountant zelf te voorkomen dat gebruikers van de financiële verslaggeving twijfelen aan zijn oordeel. Vanzelfsprekend wordt de publieke functie van de controleverklaring ondergraven indien de onafhankelijkheid van de externe accountant in zijn oordeelsvorming niet buiten kijf staat.
De richtlijn bevat eisen ten aanzien van de onafhankelijkheid van externe accountants. Om te bevorderen dat externe accountants en accountantsorganisaties bij het uitvoeren van wettelijke controles onafhankelijk zijn

van de controlecliënt, dienen zij en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waarin hij de uitkomst van een wettelijke controle direct of indirect kan beïnvloeden, onafhankelijk te zijn van de controlecliënt en mag deze persoon niet betrokken zijn bij de besluitvorming. Bij het bepalen van de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties dient rekening te worden gehouden met het netwerk waarvan de accountantsorganisaties deel uitmaken. Om die onafhankelijkheid te bewaren, is het ook belangrijk dat zij alle bedreigingen voor hun onafhankelijkheid, alsmede de maatregelen die zijn toegepast om deze bedreigingen in te perken, registreren. Wanneer de bedreigingen voor hun onafhankelijkheid, zelfs na toepassing van maatregelen om deze bedreigingen in te perken, te groot zijn, dienen zij de controleopdracht neer te leggen of daarvan af te zien.
Externe accountants, accountantsorganisaties en hun werknemers moeten met name afzien van het uitvoeren van de wettelijke controle van een controlecliënt, als zij een zakelijk of financieel belang in die controlecliënt hebben. Ook moeten zij afzien van het sluiten van transacties in financiële instrumenten die worden uitgegeven, gegarandeerd of anderszins ondersteund door de controlecliënt, behalve als dit indirect plaatsvindt middels rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging. De externe accountant of accountantsorganisatie mag niet deelnemen aan de interne besluitvormingsprocessen van de controlecliënt. Daarnaast mogen externe accountants pas taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij de controlecliënt aanvaarden, nadat een passende periode is verstreken na afloop van de controleopdracht. De in de richtlijn aangescherpte vereisten worden deels geïmplementeerd in de artikelen 19, 25a en 29a van de Wta en voor het overige in het Bta en de beroepsreglementering. De EU-verordening bevat tevens verdergaande rechtstreeks van toepassing zijnde vereisten ten aanzien van de onafhankelijkheid van externe accountants en auditkantoren (accountantsorganisaties) die wettelijke controles uitvoeren bij oob's, waaronder een roulatieplicht voor accountantsorganisaties en externe accountants en de scheiding van controle- en advieswerkzaamheden.

Professioneel-kritische instelling

Hoewel de primaire verantwoordelijkheid voor het verstrekken van financiële informatie ligt bij het bestuur van de controlecliënt, spelen externe accountants een rol door het bestuur actief te bevragen vanuit het perspectief van een gebruiker van jaarrekeningen. Om de kwaliteit van controles te verbeteren, is het daarom van belang de professioneel-kritische instelling van externe accountants te versterken. Externe accountants dienen te onderkennen dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de accountant met de eerlijkheid en integriteit van het management van de controlecliënt. Voorgesteld wordt om in artikel 25 van de Wta op te nemen dat de externe accountant dient te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen eisen ten aanzien van zijn professioneel-kritische instelling.

De verwachtingskloof

De wijzigingsrichtlijn heeft een nieuw artikel 25bis aan de richtlijn toegevoegd. Dit artikel benadrukt de beperking van de reikwijdte van de controle, in de zin dat daarin is vastgelegd dat de wettelijke controle geen zekerheid biedt omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit, noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsuitvoering van de gecontroleerde entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen. Dit

sluit aan bij de Nederlands praktijk. De verklaring van de externe accountant verschaft een redelijke mate van zekerheid over de getrouwheid van periodieke financiële verantwoordingen. Een goedkeurende accountantsverklaring geeft echter geen volledige zekerheid en sluit niet uit dat er sprake is van onregelmatigheden van enigerlei aard. Er is een verschil tussen de door het maatschappelijke verkeer gewenste zekerheid en de daadwerkelijk aan de accountantsverklaring te ontlenen zekerheid. Dit verschil kan worden aangeduid als de verwachtingskloof. Deze verwachtingskloof bestaat uit twee delen, namelijk de communicatiekloof en de prestatiekloof. Op het accountantsberoep blijft de taak rusten om aan kritische zelfreflectie te blijven doen. Gebleken is dat de beroepsorganisatie en de accountantsorganisaties hiermee zelf bezig zijn, getuige onder meer het NBA-rapport «In het publiek belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole» d.d. 25 september 2014.[3]

Ten aanzien van de communicatiekloof is van belang dat duidelijkheid wordt gecreëerd over wat daadwerkelijk van een accountant verwacht kan worden. In het maatschappelijke verkeer bestaat een verwachting omtrent de aard en de strekking van de accountantsverklaring, die niet overeenkomt met de in redelijkheid aan de accountantsverklaring te ontlenen zekerheid. De belanghebbenden zijn zich in de praktijk mogelijk niet bewust van de beperkingen van een controle, bijvoorbeeld met betrekking tot materialiteit, steekproeftechnieken, de rol van de externe accountant bij het opsporen van fraude en de verantwoordelijkheid van leidinggevenden, wat kan leiden tot een verwachtingskloof. Tegelijkertijd bestaan in het maatschappelijke verkeer realistische verwachtingen met betrekking tot het functioneren van de externe accountant. Waar de accountant in zijn presteren tekortschiet ten opzichte van die realistische verwachtingen, spreekt men van de prestatiekloof. De maatregelen in dit wetsvoorstel, beogen de kwaliteit van de wettelijke controle te verhogen en zien daarmee mede op het verder dichten van de geconstateerde prestatiekloof.

Controlestandaarden

Op grond van het gewijzigde artikel 26 van de richtlijn moeten de wettelijke controles worden uitgevoerd met inachtneming van de internationale controlestandaarden die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. Artikel 26 van de richtlijn bepaalt dat nationale controlestandaarden of nationale controleprocedures of -vereisten mogen worden toegepast zolang de Europese Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde onderwerp heeft goedgekeurd. De Europese Commissie heeft op dit moment nog geen internationale standaarden goedgekeurd. Zodra internationale standaarden worden vastgesteld en deze door de Europese Commissie worden goedgekeurd, moeten de nationale standaarden van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) daarop worden aangepast. De lidstaten mogen aanvullende nationale controleprocedures of -vereisten uitsluitend verplicht stellen indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten die met de reikwijdte van de wettelijke controle van jaarrekeningen of de geconsolideerde jaarrekeningen verband houden of indien zij bijdragen aan de geloofwaardigheid en kwaliteit van jaarrekeningen. Aangezien thans nog geen internationale controlestandaarden zijn goedgekeurd door de Europese Commissie, is het niet mogelijk om (ten opzichte van door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden) aanvullende eisen op te nemen. Vooruitlopend op de goedkeuring door de

[3] In het publiek belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole, Werkgroep toekomst accountantsberoep, 25 september 2014.

Europese Commissie van internationale controlestandaarden is in artikel 25 Wta al wel opgenomen dat de externe accountant aan de goedgekeurde internationale standaarden dient te voldoen, zodat de internationale controlestandaarden rechtstreeks gelden zodra deze worden goedgekeurd.

Accountantsverklaring

Het gewijzigde artikel 28 van de richtlijn stelt uniforme eisen aan de inhoud van de controleverklaring van de externe accountant bij wettelijke controles. Deze eisen stemmen grotendeels overeen met de eisen die nu al worden gesteld aan de accountantsverklaring van de accountant omtrent de getrouwheid van de jaarrekening, zoals genoemd in artikel 2:393 BW. Zo moet de externe accountant in de accountantsverklaring reeds een beschrijving geven van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarbij de externe accountant moet vermelden welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen. Daarnaast wordt in artikel 2:393 BW reeds vereist dat de verklaring een verwijzing bevat naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt. Op deze manier kan de externe accountant nu al wijzen op belangrijke risicogebieden van de controlecliënt.

Bij het opstellen van de jaarrekening dient de continuïteitsveronderstelling te worden gehanteerd, in de zin dat een rechtspersoon geacht wordt haar bedrijfsactiviteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. De accountant bekijkt op basis van artikel 2:393, vijfde lid, onderdeel c, BW of de jaarrekening voldoet aan de wettelijke vereisten en een getrouw beeld geeft en beoordeelt in dat kader of van de continuïteitsveronderstelling van artikel 2:384 BW mag worden uitgegaan. De richtlijn schrijft nu echter expliciet voor dat de externe accountant een verklaring dient te geven over materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk gerede twijfel doen rijzen over het vermogen van de controlecliënt om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Het oordeel over de continuïteit van de controlecliënt wordt daarmee een belangrijker onderdeel in de verklaring van de externe accountant. Ook dient op basis van de richtlijn in de accountantsverklaring de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie te worden opgenomen.

De richtlijn noopt uitsluitend tot toepasselijkheid van de eisen, neergelegd in artikel 28 van de richtlijn, voor wettelijke controles als omschreven in de richtlijn. Deze eisen zijn opgenomen in artikel 2:393 BW. De richtlijn biedt geen aanleiding om deze eisen van toepassing te laten zijn op alle wettelijke controles genoemd in de bijlage bij de wet. Ten aanzien van een aantal wettelijke controles, die worden genoemd in de bijlage van de wet, wordt artikel 2:393 BW reeds van overeenkomstige toepassing verklaard. Zie bijvoorbeeld het Faunafonds bedoeld in artikel 91 van de Flora- en faunawet. Voor andere organisaties is er eerder in sectorale wetgeving bewust voor gekozen om artikel 2:393 BW niet van overeenkomstige toepassing te laten zijn. Als voorbeeld kan worden gewezen op de controle die wordt uitgevoerd op grond van artikel 147 Pensioenwet. Het onderhavige voorstel respecteert die sectorale keuzes.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op grond van het nieuwe derde lid van artikel 37 van de richtlijn aan het voorschrift dat de algemene vergadering van de controlecliënt in vrijheid moet kunnen kiezen welke accountantsorganisatie wordt benoemd, wordt toegevoegd dat die vrijheid niet mag worden beperkt door contractuele bepalingen die het slechts mogelijk maken bepaalde accountantsorganisaties te benoemen. Dergelijke bepalingen zijn op grond van de richtlijn nietig (wijziging van artikel 37 van richtlijn 2006/43/EG). In het tweede lid van artikel 2:393 BW

is reeds opgenomen dat de aanwijzing van een accountant door generlei voordracht wordt beperkt. In de literatuur wordt het voorschrift zo uitgelegd dat het zowel een statutaire voordracht als een uit een overeenkomst voortvloeiende beperking verbiedt. De wet is reeds in overeenstemming met de richtlijn en behoeft geen aanpassing.

Stelsel van publiek toezicht

Het publieke toezicht op accountantsorganisaties en auditkantoren omvat de toelating en registratie van accountantsorganisaties, auditkantoren en externe accountants, het vaststellen van standaarden inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties, permanente educatie, alsmede stelsels voor kwaliteitsborging, onderzoek en het opleggen van sancties aan externe accountants en accountantsorganisaties. Teneinde de transparantie in het toezicht en de verantwoordingsplicht te vergroten, zijn lidstaten verplicht om één enkele autoriteit aan te wijzen die belast wordt met het publieke toezicht in die lidstaat. De onafhankelijkheid van een publieke toezichthouder ten opzichte van de beroepsgroep van de accountants is een kernvereiste voor de integriteit, de efficiëntie en het ordelijk functioneren van het publieke toezicht. Nederland kent sinds de invoering van de Wta reeds een van de beroepsgroep onafhankelijke toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Met de inwerkingtreding van de wijzigingsrichtlijn dienen alle publieke toezichthouders in de lidstaten bestuurd te worden door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn en moeten lidstaten onafhankelijke en transparante procedures voor het selecteren van dergelijke personen instellen. Bij het vaststellen van de op te leggen sancties dienen toezichthouders in de verschillende lidstaten in ieder geval dezelfde criteria toe te passen. De bevoegde autoriteiten dienen verder passende regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim in acht te nemen.

Bevoegdheden AFM

Op grond van de wijzigingsrichtlijn wordt in de Wta een aantal nieuwe bevoegdheden toegekend aan de AFM. De eerste is de bevoegdheid om handhavingsmaatregelen te nemen als een accountantsorganisatie geen gepaste herstelmaatregelen treft als blijkt dat de accountantsverklaring, of een onderdeel daarvan, niet voldoet aan de eisen van artikel 2:393, vijfde lid, van het BW, of, voor zover het gaat om een wettelijke controle van een oob, artikel 10 van de EU-verordening. Verder zal de AFM de bevoegdheid verkrijgen bepaalde personen die een functie bij een accountantsorganisatie of oob bekleden, de bevoegdheid te ontzeggen om bepaalde functies uit te oefenen. Ten derde zal de AFM een aanwijzing kunnen geven aan de accountantsorganisatie tot het onverwijld beëindigen van de uitvoering van de opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle bij de in de aanwijzing genoemde controlecliënt. De nieuwe bevoegdheden zijn vastgelegd in de voorgestelde artikelen 19a, 57 en 58.

2.4. Gebruik lidstaatopties

De wijzigingsrichtlijn bevat een beperkt aantal lidstaatopties. In deze toelichting wordt nader ingegaan op de lidstaatopties waar gebruik van wordt gemaakt.

3. Verordening wettelijke controles jaarrekeningen oob's

3.1. Inleiding

Naast de wijzigingsrichtlijn is een EU-verordening tot stand gekomen, die rechtstreeks werkende regels bevat voor wettelijke controles van oob's. Omdat oob's een grote maatschappelijke relevantie hebben, die voortvloeit uit de schaal, de complexiteit en de aard van hun activiteiten, moet de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële verantwoordingen van deze organisaties worden versterkt. Zoals ook in de overwegingen van de EU-verordening is vastgesteld, is het belangrijk om gedetailleerde regels vast te stellen om te verzekeren dat de wettelijke controles van financiële verantwoordingen van oob's van voldoende kwaliteit zijn en worden uitgevoerd door externe accountants en accountantsorganisaties waarvoor strenge eisen gelden. De EU-verordening moet verbetering brengen in de integriteit, onafhankelijkheid, objectiviteit, verantwoordelijkheid, transparantie en betrouwbaarheid van externe accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles van financiële verantwoordingen van oob's uitvoeren. Dit moet bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles in de Europese Unie, en daarmee tot het soepel functioneren van de interne markt, en tegelijkertijd een hoog niveau van bescherming van het maatschappelijke verkeer waarborgen. De ontwikkeling van een aparte EU-verordening voor oob's moet ook zorgen voor consistente harmonisatie en uniforme toepassing van de regels en zo bijdragen aan een effectiever functioneren van de interne markt.

Vanwege de rechtstreekse werking van de EU-verordening worden de daarin opgenomen verplichtingen niet in nationale wetgeving omgezet. De EU-verordening bevat enkele bepalingen die voorheen in de richtlijn waren opgenomen en daarom in nationale wetgeving waren omgezet. Het schrappen van nationale vereisten die als gevolg van de komst van de EU-verordening overbodig zijn geworden, zal zich zowel op het niveau van de Wta, als op het niveau van het Bta voordoen. Een voorbeeld in de Wta van concrete voorschriften die nu in de EU-verordening zijn opgenomen betreffen de informatieverplichtingen van de accountantsorganisatie aan het auditcomité van een oob ingevolge artikel 24a van de Wta. Deze bepaling wordt geschrapt in het onderhavige wetsvoorstel. De EU-verordening bevat daarnaast een aantal bepalingen die zien op het door externe accountants signaleren van fraude. Zo moet de externe accountant in zijn controleverklaring een beschrijving geven van de als meest significante ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (artikel 10, tweede lid, onderdeel c, van de EU-verordening). Daarnaast moet de externe accountant in zijn verklaring een toelichting geven bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen (artikel 10, tweede lid, onderdeel d, van de EU-verordening). Voorts wordt de externe accountant verplicht om naast de controleverklaring een aanvullende verklaring in te dienen bij het auditcomité van de controlecliënt. Hierin moet de externe accountant onder meer melding maken van eventuele significante kwesties in verband met de tijdens de controle geconstateerde niet-naleving of vermoedelijke niet-naleving van wettelijke voorschriften of statuten van de vennootschap. Voorts bevat de EU-verordening verschillende bepalingen, waarin lidstaten de mogelijkheid wordt geboden af te wijken van de vereisten in de EU-verordening. Wanneer Nederland gebruik maakt van deze mogelijkheid wordt de uitwerking van deze lidstaatoptie uiteraard wel opgenomen in nationale wet- en regelgeving.

3.2. Gebruik lidstaatopties

De EU-verordening bevat een aantal lidstaatopties. Het gebruik van lidstaatopties wordt hieronder, voor een aantal specifiek voor Nederland relevante onderwerpen, toegelicht. Daarnaast zullen artikelen van de EU-verordening, die lidstaatopties bevatten, worden uitgewerkt in het Bta. Deze uitwerking biedt de mogelijkheid om keuzes te maken en nader toe te lichten.

3.2.1. Vergoedingen voor wettelijke controles

Artikel 4 van de EU-verordening stelt enkele regels met betrekking tot de vergoedingen die accountantsorganisaties ontvangen voor het verrichten van wettelijke controles bij oob's. Zo bepaalt artikel 4 van de EU-verordening dat deze vergoedingen niet afhankelijk mogen worden gesteld van het resultaat van de controle of andere voorwaarden. Ook mag het driejaargemiddelde van de vergoedingen voor de levering van niet-controlediensten niet meer dan 70 procent bedragen van het gemiddelde van de vergoedingen die in de voorgaande drie jaar zijn betaald voor het verrichten van wettelijke controles. De lidstaten kunnen bepalen dat de toezichthoudende instantie een vrijstelling verleent van dit verbod voor een periode van maximaal twee jaar. Er wordt geen aanleiding gezien om gebruik te maken van deze lidstaatoptie.
Daarnaast stelt de EU-verordening regels voor de situatie waarin het totaal aan vergoedingen dat door een oob is betaald aan een accountantsorganisatie in drie opeenvolgende jaren meer dan 15 procent vormt van het totaal aan vergoedingen van die accountantsorganisatie.
Op grond van artikel 4, vierde lid, van de EU-verordening, mogen lidstaten met betrekking tot de bovengenoemde onderwerpen strengere regels hanteren. Gezien de strikte scheiding van controle en advies en het feit dat deze onderwerpen reeds zijn geadresseerd in het Bta en beroepsreglementering, wordt het op dit moment niet noodzakelijk geacht om op dit terrein strengere regels te introduceren.

3.2.2. Scheiding controle- en advies

Het leveren van andere diensten aan controlecliënten door accountantsorganisaties die de wettelijke controle bij oob's verrichten of door leden van hun netwerken, kan de onafhankelijkheid van die accountantsorganisaties in het gedrang brengen. Artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening bevat een verbod op het leveren van niet-controle diensten aan oob's en gelieerde entiteiten van de oob's die in een lidstaat zijn gevestigd, door accountantsorganisaties die de wettelijke controle verrichten bij deze oob's en door hun netwerkonderdelen. De EU-verordening bevat een niet-limitatieve lijst met verboden diensten en geeft aan in welke periode voorafgaand aan het uitbrengen van de controleverklaring het verbod van toepassing is. Op grond van artikel 5, tweede lid, mogen lidstaten tevens andere diensten verbieden dan de diensten genoemd in het eerste lid, teneinde de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties verder te versterken.
De Nederlandse wetgeving kent reeds een strikte scheiding tussen wettelijke controles en andere werkzaamheden. Het verbod op het verrichten van andere werkzaamheden door de controlerende accountantsorganisatie en haar netwerkonderdelen is opgenomen in artikel 24b van de Wta. Anders dan artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening waarin een «zwarte lijst» met verboden diensten is opgenomen, kent artikel 24b van de Wta een algemeen verbod op grond waarvan het verboden is om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor de oob en bepaalde gelieerde entiteiten van de OOB. Ten aanzien van de reikwijdte van het begrip «controlediensten» wordt

verwezen naar de toelichting bij het amendement Plasterk[4] op grond waarvan artikel 24b in de Wta is ingevoerd en de motie Postema[5] die is aangenomen bij de Eerste Kamerbehandeling.
Er wordt voorgesteld om de huidige systematiek van artikel 24b, met een algemeen verbod op het verrichten van andere werkzaamheden dan controlediensten, te behouden na de inwerkingtreding van artikel 5 van de EU-verordening. Dit is mogelijk op grond van artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening. Het behouden van de strikte scheiding van controle en andere werkzaamheden beoogt de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de kwaliteit van de wettelijke controles te bevorderen. De onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie kan immers in het geding komen als een grote verwevenheid bestaat tussen de accountantsorganisatie en de oob. Aangezien artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening, rechtstreeks doorwerkt in het Nederlandse recht, behoeft artikel 24b Wta enkele aanpassingen. Zo verwijst het voorgestelde artikel 24b, eerste en tweede lid, naar artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening, om te verduidelijken dat de regels van artikel 24b Wta daarop in aanvulling komen. Daarnaast wordt artikel 24b, tweede lid, onderdeel a, aangepast om te verduidelijken dat werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie verrichten voor dochtermaatschappijen van de oob gevestigd in een derde land, niet onder het verbod van artikel 24b vallen. Voor deze diensten gelden de regels van artikel 5, vijfde lid, van de EU-verordening, waarin onder meer is bepaald dat de accountantsorganisatie zelf dient na te gaan of haar onafhankelijkheid in het geding komt en zo ja, maatregelen dient te treffen om die onafhankelijkheid te waarborgen. De EU-verordening laat de lidstaten geen ruimte om op dit punt strengere regels te hanteren.

Tot slot wordt nogmaals opgemerkt dat op grond van artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening, de lidstaten de mogelijkheid hebben om ook andere diensten te verbieden dan de diensten genoemd in artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening. In dit verband rijst de vraag welke regels van toepassing zijn op accountantsorganisaties en netwerkonderdelen van de accountantsorganisaties die in verschillende lidstaten actief zijn en andere werkzaamheden verrichten voor de oob en gelieerde entiteiten van de OOB die gevestigd zijn in die lidstaten. Deze vraag wordt des te relevanter wanneer meerdere lidstaten gebruikmaken van de mogelijkheid van artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening om ook andere diensten te verbieden. De EU-verordening geeft hier geen duidelijk antwoord op. Er wordt op dit moment tussen de verschillende lidstaten en de Europese Commissie overleg gevoerd over een uniforme uitleg van deze bepalingen teneinde tot meer convergentie te komen in Europees verband bij de toepassing van het verbod van artikel 5 van de EU-verordening. Nederland neemt actief deel aan dit overleg.
In afwachting van een gezamenlijke Europese benadering bij de uitleg en toepassing van artikel 5 van de EU-verordening, wordt voorgesteld om het strengere verbod van artikel 24b zoveel mogelijk in zijn huidige vorm te laten. Dit houdt in dat ook netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie die een andere lidstaat zijn gevestigd, gebonden blijven aan het strengere Nederlandse verbod voor wat betreft dienstverlening aan een Nederlandse oob en gelieerde entiteiten van die oob die in Nederland zijn gevestigd. Ook valt de dienstverlening door de Nederlandse accountantsorganisatie en de Nederlandse netwerkonderdelen aan gelieerde entiteiten van een Nederlandse oob die in een andere lidstaat zijn gevestigd, onder het Nederlandse verbod. De EU-verordening verzet zich niet tegen deze interpretatie.

[4] Kamerstukken II 2011/12, 33 025, nr. 18.
[5] Kamerstukken I 2012/13, 33 025, H.

3.2.3. Informatie aan toezichthouders oob's

Waar geen gebruik van zal worden gemaakt is de optie om de accountant te verplichten om bepaalde informatie, waarvan hij kennis neemt bij de wettelijke controle van een oob, te delen met de AFM. Volgens artikel 12 van de EU-verordening gaat het om materiële inbreuken op wettelijke bepalingen, een materiële bedreiging voor of twijfel over de continue werking van de oob of de weigering om een oordeel uit te brengen over de financiële overzichten of het afgeven van een afkeurende verklaring of een verklaring met voorbehoud. De EU-verordening neemt als uitgangspunt dat de accountant van de oob deze informatie deelt met de toezichthouder op de oob. Dit kan, gelet op de huidig oob's (banken, (her)verzekeraars en (andere) beursgenoteerde ondernemingen) uitsluitend de AFM of DNB zijn. Indien het aantal oob's wordt uitgebreid dan blijft het uitgangspunt dat de toezichthouder(s) op de organisaties die als oob worden aangewezen de informatie genoemd in artikel 12 dienen te krijgen. Er wordt geen aanleiding gezien om de accountant te verplichten dit verslag, in afwijking van dit uitgangspunt, toe te zenden aan de AFM (als toezichthouder van de accountants en accountantsorganisaties). Dat laat onverlet dat de accountant deze informatie aan de AFM moet verstrekken, indien de AFM (tevens) de toezichthouder is van de oob.

3.2.4. Verplichte kantoorroulatie

Om het gevaar van te grote verwevenheid aan te pakken en zo de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties te versterken, is het van belang een maximumduur vast te stellen voor de controleopdracht van een accountantsorganisatie bij een bepaalde controlecliënt. De EU-verordening bevat in artikel 17 voorschriften ten aanzien van de verplichte kantoorroulatie. Uitgangspunt van deze bepaling is dat de maximumduur van de controleopdracht niet meer mag bedragen dan tien jaar.

Deze bepaling houdt in dat een accountantsorganisatie niet langer dan de wettelijk vastgestelde periode achtereen een wettelijke controle mag verrichten bij een oob. Na het verstrijken van de wettelijke termijn geldt ingevolge artikel 17, derde lid, van de EU-verordening een afkoelperiode van vier jaar. De voor de wettelijke controle verantwoordelijke externe accountant zal verplicht dienen te rouleren na vijf jaar. De EU-verordening bepaalt in artikel 17, zevende lid, dat deze roulatietermijn ten hoogste zeven jaren is en biedt in de tweede alinea de mogelijkheid om deze termijn te verkorten. Nederland maakt gebruik van deze optie. In de Wijzigingswet financiële markten 2016 is opgenomen dat voor de wettelijke controle verantwoordelijke externe accountants op de helft van de kantoorroulatietermijn dienen te wisselen, derhalve vijf jaren na aanvang van hun deelname aan de wettelijke controle. Bovendien bepaalt artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening dat de accountantsorganisatie een passend systeem van roulatie dient op te zetten voor andere hooggeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, waaronder in ieder geval de personen vallen die geregistreerd zijn als accountant. Dit roulatiesysteem dient gefaseerd te worden ingevoerd, waarbij individuele personen opeenvolgend wisselen. Het is niet de bedoeling dat het volledige controleteam ineens wisselt. Bovendien dient het roulatiesysteem evenredig te zijn met de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de accountantsorganisatie. Daarnaast biedt de EU-verordening in artikel 17, vierde lid, lidstaten de mogelijkheid om te bepalen dat de maximale duur van de initiële opdracht voor de wettelijke controle mag worden verlengd tot maximaal twintig jaar in het geval er na het verlopen van de initiële duur van de opdracht een aanbesteding van de wettelijke controleopdracht plaatsvindt. Wanneer er sprake is van een zogenaamde *joint audit* door twee of meer accountants(organisaties) kan een lidstaat bepalen dat de maximale duur van de

initiële opdracht mag worden verlengd tot maximaal vierentwintig jaar. De feitelijke verlenging van de maximale duur van de initiële controleopdracht dient dan wel onder bepaalde voorwaarden plaats te vinden. Voor het overige is in artikel 17, zesde lid, van de EU-verordening de optie opgenomen dat wanneer gebruik is gemaakt van de verlengingsopties in het vierde lid na het verstrijken van de toepasselijke maximale roulatietermijnen een oob bij wijze van uitzondering bij de toezichthouder het verzoek mag indienen om een verlenging van de opdracht met nog eens maximaal twee jaar toe te staan.
In dit wetsvoorstel wordt geen gebruik gemaakt van deze lidstaatopties in artikel 17, vierde en zesde lid, van de EU-verordening. De verplichte kantoorroulatie wordt ingesteld om het gevaar van te grote verwevenheid te adresseren en zo de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties te versterken. Bij een eventuele verlenging van de controleopdracht tot vierentwintig jaar verliest de maatregel zijn kracht. Ook wordt er in dit wetsvoorstel niet voor gekozen een *joint-audit* verplicht te stellen. Deze mogelijkheid wordt geboden in artikel 16, zevende lid, van de EU-verordening. Het Nederlandse systeem kent geen stelsel van «joint audits» in de zin van de EU-verordening. Hoewel een dergelijke maatregel de kwaliteit van de wettelijke controle zou kunnen verhogen, zou dit hoge kosten met zich meebrengen die niet proportioneel worden geacht.

3.2.5. Aanvullende verklaring
Op grond van artikel 11 van de EU-verordening dient bij elke wettelijke controle bij een oob een aanvullende verklaring te worden ingediend bij het auditcomité. Artikel 11 van de EU-verordening beschrijft de inhoud van deze aanvullende verklaring. In de aanvullende verklaring aan het auditcomité moet onder meer worden beschreven hoe de wettelijke controle is uitgevoerd (wat de reikwijdte en het tijdschema van de controle was, welke methodiek is gehanteerd en wie de voornaamste bij de controle betrokken vennoot was, etc). Daarnaast dient de aanvullende verklaring in onder meer in te gaan op zaken zoals geconstateerde (vermoedelijke) niet naleving van wettelijke voorschriften en significante tekortkomingen in het interne financiële controlesysteem. De aanvullende verklaring vormt voornamelijk een instrument om het overleg tussen het auditcomité en de controlerend accountant over tijdens de controle gesignaleerde zaken te stimuleren. Er wordt voor gekozen om het instrument in beginsel uitsluitend voor dit doel te gebruiken. Afhankelijk van de ervaringen met het instrument kan er voor worden gekozen om te bepalen dat de aanvullende verklaring tevens wordt ingediend bij leidinggevend / toezichthoudend orgaan van gecontroleerde entiteit of dat het auditcomité deze verklaring mag verstrekken aan derden. De EU-verordening biedt die optie, evenals de mogelijkheid aanvullende eisen te stellen aan de inhoud van de aanvullende verklaring. Op dit moment bestaat er echter geen aanleiding om van deze lidstaatopties gebruik te maken.

4. Begrippen en reikwijdte van de richtlijn en EU-verordening

Ingevolge artikel 3 van de EU-verordening gelden voor de toepassing van de EU-verordening de definities van artikel 2 van de richtlijn, behalve wat de in artikel 20 van de EU-verordening neergelegde definitie van «bevoegde autoriteit» betreft. Hetzelfde begrippenkader geldt derhalve voor zowel de EU-verordening als de richtlijn. Voor de toepassing van de Wta en bijbehorende lagere regelgeving geldt een zelfstandig begrippenkader.

In artikel 2 van de richtlijn wordt onder meer een onderscheid gemaakt tussen de volgende begrippen:

1. auditkantoor;
2. auditorganisatie van een derde land;
3. wettelijke auditor;
4. voornaamste vennoot;
5. auditor van een derde land;
6. bevoegde autoriteit.

Volgens artikel 2, derde lid, van de richtlijn is een *auditkantoor* een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met de richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen. Het begrip *auditkantoor* is niet aangepast door de wijzigingsrichtlijn. Indien we dit begrip bezien in de Nederlandse situatie gaat het om een accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta, dus een onderneming of instelling, ongeacht waar deze is gevestigd, die een vergunning heeft van de AFM om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in Nederland (zie de bijlage bij de Wta voor de desbetreffende wettelijke bepalingen). Het begrip *auditkantoor* blijft ongewijzigd in de Wta opgenomen om een auditkantoor aan te duiden dat door een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat is toegelaten om controles te verrichten als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn. Ook in dit geval is het niet van belang waar het auditkantoor is gevestigd. Met betrekking tot de vraag welke lidstaat verantwoordelijk is voor de toelating van een auditkantoor is niet van belang waar het betreffende auditkantoor is gevestigd. Het gaat erom waar de statutaire zetel van de onderneming zich bevindt waarbij de wettelijke controle wordt verricht. De wijzigingsrichtlijn introduceert een stelsel van wederzijdse erkenning voor auditkantoren. Op grond van de richtlijn mogen auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, ook in andere lidstaten dergelijke controles verrichten. Daarbij geldt als voorwaarde dat de voornaamste vennoot die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle aan de voorwaarden voldoet die in de lidstaat van ontvangst op grond van de richtlijn gelden voor natuurlijke personen die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van dergelijke controles. In Nederland zijn de externe accountants de natuurlijke personen die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van de wettelijke controles. Auditkantoren die controles in een andere lidstaat verrichten zijn onderworpen aan kwaliteitsbeoordelingen in de lidstaat van herkomst. Het toezicht op de verrichte controles wordt gehouden door de toezichthoudende instantie in de lidstaat van ontvangst. Het naast elkaar gebruiken van de begrippen *accountantsorganisatie* en *auditkantoor* in de Wta laat onverlet dat een accountantsorganisatie met vergunning van de AFM ook als een *auditkantoor* in de zin van de richtlijn kwalificeert en bijgevolg, voor zover hij controles verricht bij oob's, de bepalingen uit de EU-verordening die zich tot auditkantoren richten, dient na te leven.

Artikel 2, vierde lid, van de richtlijn omschrijft een *auditorganisatie van een derde land* als een entiteit, met om het even welke rechtsvorm, die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekeningen van een onderneming met statutaire zetel in een derde land en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig de artikelen 3 en 44 van de richtlijn als wettelijk auditor in een lidstaat is geregistreerd. Deze toevoeging van de registratie overeenkomstig de artikelen 3 en 44 is nieuw. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een entiteit niet als een auditorganisatie van een derde land indien de entiteit reeds is geregistreerd in een lidstaat. Het begrip *auditorganisatie van een derde land* is reeds in de Wta opgenomen. De betreffende toevoeging wordt in het onderhavige wetsvoorstel in de definitie verwerkt.

Volgens artikel 2, tweede lid, van de richtlijn is een *wettelijke auditor* een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met de richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen. De definitie van *wettelijke auditor* is niet aangepast door de wijzigingsrichtlijn. In de Nederlandse situatie gaat het om de externe accountant, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de Wta. De externe accountant moet ingevolge het bestaande artikel 27 van de Wta een Registeraccountant (RA) of een controlebevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) zijn. De richtlijn bevat een regeling voor de toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten. Wettelijke auditors, die in een andere lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, dienen ook in Nederland te worden toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles. Daarbij mogen geen strengere eisen worden gesteld dan het doorlopen van een aanpassingstage of het afleggen van een examen waarbij de kennis van de Nederlandse wet- en regelgeving die van belang is voor de beoordeling van financiële overzichten, wordt getoetst.
Onder de bestaande wettelijke regeling kunnen wettelijke auditors uit een andere lidstaat als externe accountants worden ingeschreven in het register van de AFM, indien zij reeds zijn ingeschreven in het register van de NBA als RA of AA. Voor de inschrijving in het NBA register dient de wettelijke auditor een verklaring van vakbekwaamheid te verkrijgen van de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA). Deze verklaring wordt alleen afgegeven als de wettelijke auditor met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van het Nederlands recht en de voor accountants geldende gedrags- en beroepsregels is getoetst.
In lijn met de richtlijn wordt thans voorgesteld om de procedure voor de toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten te versimpelen. Daarbij zal niet langer als eis worden gesteld dat een wettelijke auditor, die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, eerst als accountant bij de NBA moet worden ingeschreven alvorens hij of zij als externe accountant kan worden opgenomen in het register van de AFM. Op grond van de voorgestelde regeling kan een wettelijke auditor uit een andere lidstaat, na het verkrijgen van een verklaring van vakbekwaamheid door de CEA, op aanvraag rechtstreeks worden ingeschreven in het register van de AFM. Deze externe accountant (niet zijnde een RA of AA) zal gebonden zijn aan alle regels die van toepassing zijn op externe accountants. Zo is de externe accountant, voor wat betreft wettelijke controles die in Nederland worden verricht, onderworpen aan de tuchtrechtspraak van de accountantskamer. Ook dient de externe accountant zich te houden aan de regels die gelden bij of krachtens afdeling 3.2, waaronder de regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit. De accountantsorganisaties of auditkantoren die overeenkomstig artikel 12e wettelijke controles mogen verrichten, dienen ervoor zorg te dragen dat de externe accountants die bij hen werkzaam zijn of aan hen zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde.
De mogelijkheid voor de wettelijke auditors uit andere lidstaten om rechtstreeks in het AFM register te worden ingeschreven, laat onverlet dat deze wettelijke auditors ook de mogelijkheid hebben om als RA of AA te worden ingeschreven in het NBA register. Daarvoor dienen zij te voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld bij of krachtens de Wab.
Indien een wettelijke auditor is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een andere lidstaat en daar een onderneming drijft (eenmanszaak) zonder in een organisatorisch verband met andere auditors te zijn verbonden, wordt hij voor de inschrijving in het accountantsregister – bij wijze van juridische fictie – aangemerkt als een auditkantoor uit een andere lidstaat. Voor zijn

inschrijving zal door de AFM beoordeeld moeten worden of de wettelijke auditor voldoet aan de voorwaarden als opgenomen in artikel 12e.

Daarnaast kennen de richtlijn en de EU-verordening het begrip *voornaamste vennoot*. De definitie van dit begrip is ongewijzigd gebleven. Dit begrip is niet apart geïmplementeerd in de Wta. Onder dit begrip wordt in de Nederlandse context de externe accountant verstaan.

Op grond van artikel 2, vijfde lid, van de richtlijn is *een auditor van een derde land* een natuurlijke persoon die de controle uitvoert van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met statutaire zetel in een derde land en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig de artikelen 3 en 44 van de richtlijn als wettelijk auditor in een lidstaat is geregistreerd. Dit begrip is reeds in de Wta geïmplementeerd als «auditor van een derde land» en omschreven als de persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditorganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de hiervoor bedoelde controle. De toevoeging van de registratie overeenkomstig de artikelen 3 en 44 is nieuw in de richtlijn. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een persoon niet als een auditor van een derde land indien hij is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een lidstaat. De betreffende toevoeging wordt in het onderhavige wetsvoorstel in de definitie verwerkt.

Ingevolge artikel 2, tiende lid, van de richtlijn zijn *bevoegde autoriteiten* de bij wet aangewezen instanties die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan. De verwijzing naar bevoegde autoriteit in een artikel in de richtlijn is een verwijzing naar de autoriteit(en) die verantwoordelijk is (zijn) voor de in dat artikel genoemde taken. Nederland kent verschillende bevoegde autoriteiten voor de verschillende taken waarvoor regels gesteld worden in de richtlijn en de EU-verordening. De AFM is als externe toezichthouder verantwoordelijk voor het toezicht op accountantsorganisaties. De NBA heeft de in artikel 3 van de Wab neergelegde taken. Daarnaast is het tuchtrecht voor accountants ingevolge de Wet tuchtrechtspraak accountants belegd bij de accountantskamer. De implementatie van de richtlijn en EU-verordening brengt in principe geen verschuiving van de taken met zich mee van de ene naar de andere autoriteit. Wel rust op de AFM de eindverantwoordelijkheid voor de in artikel 32, vierde lid, van de richtlijn bedoelde taken.

5. Effecten bedrijfsleven; administratieve lasten en nalevingskosten

In deze paragraaf worden de administratieve lasten en de nalevingskosten voor het bedrijfsleven beschreven als gevolg van dit wetsvoorstel. Voor de berekening van de gevolgen voor het bedrijfsleven is aangesloten bij de handleiding Meten is weten II voor het definiëren en meten van administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Voor de berekening van de nalevingskosten is gebruik gemaakt van de handleiding Meten inhoudelijke nalevingskosten bestaande regelgeving.

Een aantal factoren compliceert de berekening van de administratieve lasten en de nalevingskosten. Zo verschilt het per accountantsorganisatie of er interne of juist externe ondersteuning wordt ingeschakeld om de bedrijfsvoering in lijn te brengen met de wettelijke normen, wat van invloed is op de hoogte van de kosten. Hierdoor kunnen de gemiddelde geschatte administratieve lasten en nalevingskosten afwijken van de kosten en lasten die drukken op een individuele accountantsorganisatie.

Daarnaast hangen de effecten voor het bedrijfsleven en toezichtkosten direct samen met de bewegingen in de markt: hoe meer accountantsorganisaties, hoe hoger de effecten voor het bedrijfsleven en omgekeerd.

Uitgangspunt bij de implementatie van de wijzigingsrichtlijn is om de administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden. De richtlijn zorgt er echter voor dat een groot aantal normen wordt geharmoniseerd. In die zin is er (op een beperkt aantal keuzemogelijkheden voor lidstaten na) weinig ruimte voor alternatieven.

De implementatie van de wijzigingsrichtlijn zal leiden tot initiële lasten en structurele effecten voor het bedrijfsleven. Het gaat hierbij om de kosten die samenhangen met de aanpassing van de bedrijfsvoering opdat de normen van deze wijzigingsrichtlijn worden nageleefd. Daarbij geldt wel dat een groot deel van de geregelde onderwerpen in de praktijk al onderdeel vormen van de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties (op grond van bestaande wettelijke eisen of als gevolg van de door de NBA vastgestelde beroepsreglementering). De eisen neergelegd in artikel 21 (ter zake van de professioneel-kritische instelling)en artikel 22 (ter zake van de onafhankelijkheid en objectiviteit) van de richtlijn zijn bijvoorbeeld slechts gedeeltelijk aanvullend ten opzichte van de bestaande eisen en de bestaande beroepsreglementering en zullen derhalve slechts leiden tot geringe aanvullende administratieve lasten of nalevingskosten. Verondersteld mag immers worden dat deze normen grotendeels worden toegepast in de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Veel van de eisen zullen daarnaast worden uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur. Dit zal gebeuren door wijziging van het Bta. Zo de uitwerking van specifieke verplichtingen leidt tot administratieve lasten/nalevingskosten, zal dit bij de wijziging van dit besluit in kaart worden gebracht. De overige initiële en structurele effecten voor het bedrijfsleven zijn hierna afzonderlijk weergegeven.

Initiële effecten bedrijfsleven

Op grond van het nieuwe artikel 24bis van de richtlijn dienen accountantsorganisaties gedragsregels en procedures vast te leggen om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing of een belemmering vormt voor adequaat toezicht op de naleving van de wet of de EU-verordening. Deze verplichting wordt geïmplementeerd in artikel 18a Wta. Daarnaast dient de accountantsorganisatie, gelet op hetgeen is bepaald in artikel 24bis, onderdeel j, van de richtlijn een passend beloningsbeleid vast te stellen. De vastlegging van deze procedures c.q. dit beleid zal nalevingskosten veroorzaken bij de individuele accountantsorganisatie. Indien iedere accountantsorganisatie een externe accountant 160 uur moet laten besteden aan de vastlegging van deze procedures/dit beleid tegen een intern uurtarief van € 58,–, zijn de nalevingskosten (160 x € 58,– = € 9.280,– per accountantsorganisatie. Er zijn in Nederland 412 accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning om wettelijke controles uit te voeren. De integrale nalevingskosten zijn dan ook geschat op € 4.000.000,– (€ 9.280,– x 412 = € 3.823.360,–). De meerkosten (alle kosten die accountantsorganisaties moeten maken vanwege wettelijke inhoudelijke verplichtingen, die bedrijfsvreemd zijn) zijn beperkt, omdat veel accountantsorganisaties nu ook al beschikken over vergelijkbare gedragsregels, procedures en beleid ten behoeve van de kwaliteitsbeheersing.

Structurele effecten bedrijfsleven

Het wetsvoorstel zorgt voor nalevingskosten voor controlecliënten. Op grond van het gewijzigde artikel 28 van de richtlijn dient externe accountant in de controleverklaring tevens in te gaan op materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen over het vermogen van de rechtspersoon om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Daarnaast dient de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie te worden vermeld. Het artikel wordt geïmplementeerd in artikel 2:393, vijfde lid, van het Burgerlijk wetboek. Het vermelden van de materiële onzekerheden zal tot nalevingskosten leiden. Verwacht wordt dat hier per controleopdracht gemiddeld 4 uur aan zal moeten worden besteed. Indien wordt gerekend met een gemiddeld uurtarief voor de externe accountant van € 125,–, dan zijn de meerkosten per wettelijke controle € 500,–. De verplichting geldt voortaan voor alle 21.400 wettelijke controles. Voor zover sprake is van een wettelijke controle bij een oob (in Nederland circa 1.200), vloeit de verplichting echter ook voort uit artikel 10 van de EU-verordening. In zoverre is geen sprake van meerkosten. De integrale meerkosten voor het bedrijfsleven zijn dan ook (€ 500,– x 20.200 =) € 10.100.000,–.

6. Toezichtkosten

De implementatie van de wijzigingsrichtlijn en de aanpassing van wetgeving als gevolg van de EU-verordening zal extra kosten met zich meebrengen voor de AFM om adequaat toezicht op grond van de nieuwe eisen te kunnen houden. Uitgangspunt voor de inschatting van de toezichtkosten naar aanleiding van dit wetsvoorstel is de huidige situatie. Op dit moment besteedt de AFM in totaal aan het toezicht 50.000 uur aan 413 accountantsorganisaties (waaronder ook accountantsorganisaties die oob’s controleren).

Initiële toezichtkosten

In de periode van medio 2014 (bekendmaking van de wijzigingsrichtlijn en EU-verordening) tot medio 2016 (inwerkingtreding van de wijzigingsrichtlijn en EU-verordening) maakt de AFM initiële toezichtkosten. Deze bestaan uit voorbereidingskosten, zoals de betrokkenheid van de toezichthouder bij de voorbereiding van wet- en regelgeving, inrichting van nieuwe bedrijfsprocessen en het opleiden van personeel. Deze voorbereidingen bedragen 0,7 fte voor de AFM. De gemiddelde kosten per fte bij de AFM bedragen € 171.000. De initiële toezichtkosten bedragen dan ook (0,7 fte x 2 jaar x € 171.000 =) ongeveer € 240.000.

Structurele toezichtkosten

De schatting van de toezichtkosten na de initiële periode is gebaseerd op het hele scala aan relevante bevoegdheden voor het toezicht door de AFM. Aangezien de wijzigingsrichtlijn vooral bestaande nationale normen verfijnt of aanscherpt, behelst de implementatiewet een beperkt aantal nieuwe bevoegdheden voor de AFM. De AFM verwacht jaarlijks 1,5 fte meer te besteden aan de uitvoering van de bevoegdheden uit de implementatiewet. De gemiddelde kosten per fte bij de AFM bedragen € 171.000. De toename van de structurele toezichtkosten bedragen dan ook (1,5 fte x € 171.000 =) ongeveer € 255.000.

Voor zover de AFM meer overtredingen van de als gevolg van de implementatie verfijnde dan wel aangescherpte normen constateert en handhaaft, kunnen de toezichtkosten verder toenemen. Deze toename van

de toezichtkosten is daarmee afhankelijk van het handelen van de accountantsorganisaties.

7. Bespreking reacties consultatieversie

Een voorontwerp van het wetsvoorstel is op 28 april 2015 voor vier weken voor een openbare consultatie gepubliceerd. De volgende partijen hebben een schriftelijke reactie gegeven op het gepubliceerde voorontwerp: de NBA, KPMG, de Vereniging VEB NCVB (VEB), Eumedion, SRA, de AFM, PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PWC), Ernst & Young Accountants LLP (EY), de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van de Nederlandse Orde van Advocaten en Koninklijke Notariële Beroepsorganisaties (Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht), Mazars en VNO-NCW.

In enkele consultatiereacties is aandacht gevraagd voor het begrippenkader dat gebruikt wordt in de richtlijn, de EU-verordening en het wetsvoorstel.

De NBA heeft in dat verband opgemerkt dat het begrip *auditkantoor* uit de richtlijn mede een vergunninghoudende *accountantsorganisatie* in de zin van de Wta omvat. Het gebruik van deze twee verschillende begrippen naast elkaar zou volgens de NBA tot verwarring kunnen leiden. Er is voor gekozen om de begrippen *auditkantoor* en *accountantsorganisatie* in de Nederlandse wetgeving naast elkaar te blijven gebruiken om een onderscheid te maken tussen accountantsorganisaties met een vergunning van de AFM en *auditkantoren* met een vergunning van de toezichthoudende instantie uit een andere lidstaat. Dit onderscheid is nodig omdat bepaalde bepalingen uit de Wta zich enkel richten tot accountantsorganisaties met een vergunning van de AFM. Het gebruik van deze twee begrippen naast elkaar laat onverlet dat een vergunninghoudende accountantsorganisatie in de zin van de Wta ook kwalificeert als een *auditkantoor* in de zin van de richtlijn en bijgevolg de bepalingen uit de EU-verordening die zich tot auditkantoren richten, dient na te leven. De toelichting is aangepast om dit nader te verduidelijken.

De NBA, SRA en EY hebben de aandacht gevestigd op de definitie van *wettelijke controle*. In Nederland worden ook andere controles van financiële verantwoordingen aangemerkt als wettelijke controle. Deze zijn genoemd in de bijlage bij de wet. Hierdoor zijn de eisen die de wet stelt aan externe accountants en accountantsorganisaties mede van toepassing op de controle van financiële verantwoordingen in de (semi-)publieke sector. De richtlijn staat hier niet aan in de weg.

Daarnaast werd in enkele consultatiereacties aandacht gevraagd voor de definities van *wettelijke auditor* en *voornaamste vennoot* uit de richtlijn. Beide definities uit de richtlijn zijn ongewijzigd gebleven en geven daarom geen aanleiding tot aanpassing van de definities in de Wta. In de Nederlandse context laten beide definities zich vertalen met het begrip *externe accountant*.

Tevens is door de NBA voorgesteld om het begrip *controleverklaring*, zoals dit is gedefinieerd in de richtlijn, over te nemen in de wet. Hiervoor is niet gekozen, omdat de term accountantsverklaring in de Wta (een schriftelijke mededeling inhoudende de uitkomst van een wettelijke controle) een andere definitie kent dan het begrip controleverklaring in de richtlijn. Dat in de praktijk veelal wordt gesproken van «controleverklaring», doet hier niet aan af.

De NBA heeft opgeroepen om de keuzes ten aanzien van de in richtlijn en EU-verordening geboden lidstaatopties toe te lichten. In vervolg daarop is deze toelichting aangepast en is een aantal lidstaatopties nader toegelicht. Daarnaast zullen artikelen uit de wijzigingsrichtlijn en de EU-verordening, die lidstaatopties bevatten, worden uitgewerkt in het Bta. Deze uitwerking biedt de mogelijkheid om keuzes te maken en nader toe te lichten. SRA heeft aangedrongen op consultatie van een concept van dit besluit. Een concept van de wijziging van het Bta zal worden geconsulteerd.

De NBA, SRA, EY, de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht, Eumedion en de VEB hadden vragen over het toezicht van de AFM op grond van artikel 19a. In vervolg hierop is de artikelsgewijze toelichting aangevuld.

De NBA heeft aandacht gevraagd voor de bepalingen die zien op de toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten. Naar aanleiding van deze opmerkingen van de NBA is het wetsvoorstel op dit punt aangepast. Zo worden naast de verklaring van vakbekwaamheid van de CEA geen andere eisen gesteld aan de inschrijving van een wettelijke auditor uit een andere lidstaat als externe accountant in het register van de AFM. Er wordt niet langer als voorwaarde gesteld dat een wettelijke auditor zich eerst als RA of AA bij de NBA moet laten inschrijven.

De NBA heeft voorgesteld om de tekst van artikel 20, derde lid, van het voorstel aan te passen, zodat deze beter aansluit bij de tekst van artikel 23, vijfde lid, van de richtlijn. Deze suggestie is niet overgenomen. Op grond van de richtlijn dient de vertrekkende accountantsorganisatie aan de opvolgende accountantsorganisatie toegang te verlenen tot alle relevante informatie aangaande de controlecliënt en tot de meest recente wettelijke controle van de controlecliënt. In het derde lid van artikel 20 van de Wta is op dit moment al geregeld dat de vertrekkende accountantsorganisatie aan de opvolgende accountantsorganisatie toegang verleent tot alle relevante informatie aangaande de controlecliënt. De informatie met betrekking tot de meest recente controle maakt hier onderdeel van uit. Om te verduidelijken dat geen inhoudelijke wijziging is beoogd, is aan artikel 20, derde lid, toegevoegd dat de gewezen accountantsorganisatie toegang dient te geven tot alle relevante informatie met betrekking tot de controlecliënt, «waaronder de meest recente wettelijke controle van die controlecliënt».

Door meerdere respondenten is commentaar geleverd op artikelen 19 en 25a van het voorstel. In deze artikelen wordt de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie respectievelijk externe accountant geregeld. De SRA merkt op dat er in de formulering van artikel 19, eerste lid, ten onrechte van uit wordt gegaan dat de accountantsorganisatie verantwoordelijk is voor het verrichten van een wettelijke controle, terwijl dit in de structuur van de Wta de verantwoordelijkheid voor de wettelijke controle een taak van de externe accountant is. In het eerste lid wordt echter niets bepaald ten aanzien van de verantwoordelijkheid voor de wettelijke controle maar ten aanzien van het verrichten van een wettelijke controle, welke volgens de Wta een taak is van de accountantsorganisatie. De SRA merkt bij artikel 25a, derde lid, op dat het niet de verantwoordelijkheid van de externe accountant is om een wettelijke controle te accepteren of te beëindigen, maar die van de accountantsorganisatie. In de wijzigingsrichtlijn is hierover opgenomen dat een externe accountant of een accountantskantoor af dient te zien van wettelijke controle indien – kort gezegd – diens onafhankelijkheid in het gedrang komt. Voor de externe accountant is de tekst wat betreft acceptatie en beëindiging van de wettelijke controle naar aanleiding van het commentaar zo aangepast dat de externe accountant in een dergelijk geval geen betrokkenheid bij een

opdracht tot wettelijke controle accepteert of zijn betrokkenheid daarbij beëindigt.
De NBA en de SRA merken op dat in artikel 21, tweede lid, onderdeel c, de reikwijdte van de personen waarvoor voorkomen moet worden dat diens onafhankelijkheid in het gedrang komt, deels te ruim is opgesteld, nu de wijzigingsrichtlijn het heeft over een natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waardoor hij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden, terwijl in artikel 21, tweede lid, onderdeel c, wordt gesproken over personen werkzaam onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie. De tekst van het betreffende onderdeel is nu zo aangepast dat duidelijk wordt dat het moet gaan om personen werkzaam onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie die zich in een positie bevinden waardoor zij de uitkomsten van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

Door PWC is verzocht om artikel 24 van de Wta, dat betrekking heeft op de roulatieplicht van de externe accountant, te schrappen. Ook is verzocht de toelichting op de wijziging van dit artikel te verduidelijken. Het wetsvoorstel is aangepast in de zin dat wordt voorgesteld dat artikel 24, tweede lid, komt te vervallen, omdat aansluiting wordt gezocht bij de afkoelingsperiode van drie jaar, genoemd in artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening. De noodzaak voor het vastleggen van deze termijn in nationale wetgeving is daarmee komen te vervallen. De toelichting is hierop aangepast. Het resterende gedeelte van artikel 24 blijft gehandhaafd, omdat gebruik wordt gemaakt van de lidstaatoptie om te eisen dat de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle zijn werkzaamheden eerder beëindigd dan zeven jaar na de datum van zijn benoeming. In de Wijzigingswet financiële markten 2016 wordt deze termijn verkort naar vijf jaar.

Door meerdere respondenten, waaronder KPMG, EY, de NBA en de AFM, is aandacht gevraagd voor de aanpassing van artikel 24b van de Wta. Dit artikel regelt, in aanvulling op het verbod van artikel 5 van de EU-verordening, de scheiding tussen wettelijke controles en andere werkzaamheden. In alle reacties werd verzocht om de reikwijdte van het strengere Nederlandse verbod zoveel mogelijk in de huidige vorm te laten. Naar aanleiding van deze reacties is het wetsvoorstel aangepast. Op grond van artikel 24b, eerste lid, blijft het strengere Nederlandse verbod gelden voor werkzaamheden die de accountantsorganisatie verleent aan de oob en gelieerde entiteiten van de oob, ongeacht waar deze gelieerde entiteiten zijn gevestigd. Op grond van het tweede lid, onderdeel a, blijft het verbod ook van toepassing op werkzaamheden van de netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie die in Nederland zijn gevestigd. Anders dan met betrekking tot de accountantsorganisatie, geldt het verbod van artikel 24b niet voor werkzaamheden die de netwerkonderdelen verrichten voor gelieerde entiteiten die in een derde land zijn gevestigd en die door de oob worden beheerst. Voor deze werkzaamheden geldt de regeling van artikel 5, vijfde lid, van de EU-verordening. Op grond van het tweede lid, onderdeel b, blijft het strengere Nederlandse verbod ook gelden voor werkzaamheden die buitenlandse netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie verrichten voor de oob en de gelieerde entiteiten van de oob die in Nederland zijn gevestigd.
De bepalingen van de EU-verordening verzetten zich niet tegen de voorgestelde reikwijdte van het verbod van artikel 24b. Wel wordt in Europees verband overleg gevoerd over de toepassing van artikel 5 van de EU-verordening en de nationale regelingen van de lidstaten, met het oog op eventuele complicaties die zich kunnen voordoen in de toepassing van het verbod wanneer meerdere lidstaten gebruik maken van de mogelijkheid van artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening om ook andere dan in artikel 5, eerste lid, genoemde diensten te verbieden.

Nederland neemt actief deel aan dit overleg. Indien op dit punt een gezamenlijke Europese benadering tot stand komt, zal nader bezien moeten worden of artikel 24b verdere aanpassing behoeft.

Voorts is door de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht opgeroepen om artikel 25bis uit de richtlijn, dat bepaalt dat de wettelijke controle geen zekerheid biedt omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit, te implementeren in de wet. Hoewel artikel 25bis van de richtlijn, zoals hiervoor in paragraaf 2.3 is besproken, bijdraagt aan het verkleinen van de verwachtingskloof, wordt geen toegevoegde waarde gezien in een nieuw wetsartikel, omdat artikel 25bis geen verplichtingen oplegt noch een duidelijke norm bevat.

Een aantal respondenten, waaronder de NBA, PWC, VNO-NCW, SRA, de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht en de VEB, heeft ten aanzien van artikel 57 gewezen op het ingrijpende karakter van het ontzeggen van de bevoegdheid aan bepaalde personen om een functie uit te oefenen bij een accountantsorganisatie of een oob. Om die reden zou, volgens deze partijen, deze bevoegdheid moeten worden toegekend aan een rechterlijke instantie. De betreffende partijen gaan er bij hun commentaar aan voorbij dat eenzelfde soort bevoegdheid op dit moment al is toegekend aan de betreffende toezichthouder bij overtredingen door een bank of beleggingsonderneming op grond van artikel 1:87 van de Wet op het financieel toezicht. De bestuursrechtelijke rechtsgang bij een besluit tot oplegging van deze sanctie biedt adequate rechtsbescherming. Er is dan ook geen reden om in de Wta, anders dan in de Wft, deze sanctiebevoegdheid te implementeren door het toekennen hiervan aan een rechterlijke instantie in plaats van aan de AFM. Het voorgestelde artikel is aangepast aan het voorgestelde artikel 1:87 (nieuw) van de Wet op het financieel toezicht, zoals opgenomen in het concept wetsvoorstel implementatie richtlijn markten voor financiële instrumenten 2014, dat van 5 juni 2015 tot en met 6 juli 2015 geconsulteerd is. Hierdoor kan de AFM de ontzegging alleen opleggen bij ernstige overtredingen. Tevens is bepaald dat het gaat om het ontzeggen van de bevoegdheid om bepaalde functies uit te oefenen.

De NBA, PWC, en de VEB hebben aandacht gevraagd voor artikel 58. Ten eerste menen zij dat een afzonderlijke rechtsgang moet worden gecreëerd voor het ontslag van een oob-accountantsorganisatie om wettelijke controles te verrichten bij een controlecliënt. Echter, indien de AFM een besluit neemt als bedoeld in dit artikel, staat een bestuursrechtelijke rechtsgang open, met adequate waarborgen van rechtsbescherming. Daarnaast werd verzocht om te bepalen dat de controlecliënt moet worden gehoord voordat de AFM het besluit neemt, opdat de controlecliënt niet wordt overvallen door een dergelijk besluit. Dit is verwerkt in een nieuw tweede lid, waarbij is bepaald dat de AFM tevens de accountantsorganisatie dient te horen. Tot slot werd gesteld dat artikel 38, derde lid, onderdelen a en b, ten onrechte niet zijn geïmplementeerd. Dit artikellid van de richtlijn voorziet in een rechtsgang voor ontslag van de accountantsorganisatie door de daarin genoemde partijen. Onderdeel a van dit artikel behoeft geen implementatie omdat op grond van artikel 2:114a van het BW een of meer aandeelhouders die drie procent van het aandelenkapitaal vertegenwoordigen gerechtigd zijn om het ontslag van de accountant te agenderen voor de algemene vergadering van aandeelhouders. Op grond van onderdeel b van artikel 38, derde lid, moeten andere organen van de controlecliënt, wanneer deze in de nationale wetgeving zijn omschreven, oob-accountantsorganisatie kunnen ontslaan. Dit is geregeld in artikel 2:393, tweede lid, van het BW. Om de hierboven genoemde redenen is het niet nodig om een aparte rechtsgang te creëren.

De NBA, KPMG en PWC hebben aandacht gevraagd voor de rechtsbescherming van accountantsorganisaties. De NBA meent dat de verplichting in artikel 30quinquies van de richtlijn zou moeten worden geïmplementeerd door een, zoals de NBA stelt, materiële beroepsmogelijkheid, in plaats van de huidige bestuursrechtelijke rechtsgang, welke toetsing door de NBA als marginaal wordt ervaren. Daarbij wordt verwezen naar de evaluatie van de Wta.[6] In het Wta-evaluatierapport wordt er op gewezen dat de doelmatigheid en de effecten van het toezicht door de AFM niet eenvoudig te meten zijn. Dit hangt onder meer samen met de risico-georiënteerde en op informele handhaving gebaseerde toezichtstrategie van de AFM. De bestuursrechtelijke rechtsgang, die van toepassing is op besluiten van de AFM, biedt voldoende adequate rechtsbescherming. De bestuursrechter kan in de praktijk een besluit van de AFM inhoudelijk toetsen. Zeker in het geval de AFM een bestuurlijke boete heeft opgelegd naar aanleiding van een overtreding van een open norm, zal de bestuursrechter bezien of het feitencomplex inderdaad leidt tot overtreding van die norm. De rechter dient dergelijke besluiten te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel, in die zin
dat de rechter de verhouding tussen de ernst van de verweten overtreding en de zwaarte van de opgelegde sanctie beoordeelt. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft in haar advies ten aanzien van het onderhavige wetsvoorstel dan ook aangegeven dat zij er vanuit gaat dat de bestuursrechter de proportionaliteit van besluiten tot toepassing van deze en andere ingrijpende bevoegdheden van de AFM indringend zal toetsen.
Er wordt thans geen aanleiding gezien om nieuwe vormen van rechtsbescherming, buiten de mogelijkheden die de Wta en de Algemene wet bestuursrecht kennen, te introduceren.

Ten aanzien van artikel 67, vierde lid, wordt door de NBA opgemerkt dat in het voorgestelde artikel niet uitdrukkelijk de beperking is opgenomen dat de openbaarmaking slechts de naam betreft van de (rechts)persoon aan wie de bestuurlijke boete is opgelegd. Deze beperking zou wel in artikel 30quater, eerste lid, van de richtlijn zijn opgenomen waardoor het niet mogelijk zou zijn dat de namen openbaar worden gemaakt van eventueel betrokken accountants. Artikel 30quater, eerste lid, is echter niet beperkt tot de publicatie van de naam van de (rechts)persoon aan wie het besluit is opgelegd. Dat blijkt uit de term «waaronder» in de laatste zinsnede van het eerste lid. Bovendien geldt dat de AFM een besluit anoniem kan publiceren indien sprake is van een van de gevallen zoals genoemd in onderdelen a tot en met d.

Ten aanzien van de aanvullende eisen, die worden toegevoegd aan artikel 2:393 van het BW, is door de NBA gevraagd te verduidelijken wanneer over de materiële onzekerheden, die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen of een rechtspersoon zijn werkzaamheden voort kan zetten, moeten worden verklaard. In de artikelsgewijze toelichting bij artikel IV is toegelicht dat daar niet over hoeft te worden verklaard als materiële onzekerheden afwezig zijn. Ook is op verzoek van Eumedion, de VEB en de NBA ingegaan op de wijziging van artikel 2:393 van het BW als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening[7].

Tot slot is door KPMG en de NBA aandacht gevraagd voor de partnerroulatie in de Wijzigingswet Financiële Markten 2016. Daarin wordt de termijn van de externe accountant die verantwoordelijk is voor de wettelijke

---

6 «Bouwen aan vertrouwen. Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties («Wta») door de Erasmus Universiteit Rotterdam.

7 *Kamerstukken II,* 2014/15, 34 176, nr. 1.

controles van oob's aangepast van zeven naar vijf jaren. De voornoemde partijen hebben een overgangstermijn bepleit. Hieraan zal gevolg worden gegeven door alsnog een overgangstermijn op te nemen in de Wijzigingswet Financiële Markten 2016.

8. Transponeringstabel

Implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

Daar waar is opgenomen «behoeft geen implementatie» is, waar mogelijk, tussen haken vermeld in welk(e) bestaand(e) artikel(en) de betreffende bepaling al is geïncorporeerd. Indien een bepaling in de richtlijn wordt geïmplementeerd middels een nieuw artikel in de Nederlandse wetgeving wordt in tweede kolom achter het betreffende artikel (nieuw) aangegeven.

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 1 Toevoeging aan artikel 1	Behoeft geen implementatie	Niet van toepassing (nvt)
Artikel 1, lid 2, a) Definitie van wettelijke controle	Behoeft geen implementatie (artikelen 1, eerste lid, onderdeel p, en 3 Wta)	Lidstaatoptie om controles van kleine ondernemingen en vrijwillige controles op grond van nationaal recht aan te wijzen als wettelijke controles. Wta biedt de mogelijkheid dit te doen bij amvb, waarvan (vooralsnog) geen gebruik wordt gemaakt.
Artikel 1, lid 2, b) Definitie van auditorganisatie van derde land	Artikel 1, eerste lid, onderdeel h, Wta	nvt
Artikel 1, lid 2, c) Definitie van auditor van derde land	Artikel 1, eerste lid, onderdeel i, Wta	nvt
Artikel 1, lid 2, d) Definitie van bevoegde autoriteiten	Behoeft geen implementatie (definitie niet gebruikt in NL context)	nvt
Artikel 1, lid 2, e) Definitie van internationale controlestandaarden geschrapt (punt 11)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 1, lid 2, f) Definitie van ooboob's	Behoeft geen implementatie	Van de lidstaatoptie om nationaal andere categorieën ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aan te wijzen als oob zal bij of krachtens algemene maatregel van bestuur gebruik kunnen worden gemaakt (is reeds mogelijk ingevolge artikel 2 Wta).

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 2, g) Definitie van een persoon die geen beroepsbeoefenaar is.	Artikel 47 Wta	nvt
Artikel 1, lid 2, h) Nieuwe definities voor: Kleine ondernemingen Middelgrote ondernemingen Lidstaat van herkomst Lidstaat van ontvangst	Behoeft geen implementatie (definities niet gebruikt in Wta)	nvt
Artikel 1, lid 3, a) Wijziging artikel 3 lid 2 (aanwijzing bevoegde autoriteit)	Artikel 5 Wta	nvt
Artikel 1, lid 3, b) Wijziging artikel 3, lid 4 (stemrechten accountantsorganisaties)	Artikel 16a Wta	nvt
Artikel 1, lid 4 Nieuw artikel 3bis (erkenning van auditkantoren)	Artikelen 5, tweede lid, onderdeel d, 11, eerste lid en 12e Wta (nieuw)	De eisen ten aanzien van de registratie zullen worden gesteld bij of krachtens algemene maatregel van bestuur.
Artikel 1, lid 5 Wijziging artikel 5, lid 3 (doorhaling registratie)	Behoeft geen implementatie (artikel 11, tiende lid, Wta)	nvt
Artikel 1, lid 6 Wijziging artikel 6 (samenwerking bevoegde autoriteiten ivm convergentie)	Behoeft geen implementatie (de richtlijn richt zich tot bevoegde autoriteiten)	nvt
Artikel 1, lid 7 Wijziging artikel 8 (toetsing theoretische kennis)	Behoeft geen implementatie (artikel 46 Wab en artikel 2 Besluit accountantsopleiding 2013)	nvt
Artikel 1, lid 8 Wijziging artikel 10 (praktijkopleiding)	Behoeft geen implementatie (artikel 47 Wab en beroepsreglementering)	nvt
Artikel 1, lid 9 Wijziging artikel 13 (permanente scholing)	Behoeft geen implementatie (artikel 13 richtlijn bevat geen inhoudelijke wijziging)	nvt
Artikel 1, lid 10 Wijziging artikel 14 (toelating accountants uit andere lidstaten)	Artikelen 11, tweede en derde lid, en 27 Wta, artikel 54 Wab en artikel 1, onderdeel a, Wtra	Op grond van de richtlijn kunnen lidstaten procedures stellen voor de toelating van auditors uit andere lidstaten. Daarbij kunnen lidstaten eisen dat de betreffende auditor een aanpassingsstage doorloopt of een bekwaamheidstoets succesvol aflegt. Hierbij wordt ervoor gekozen om de in Nederland geldende procedure, zoals vastgelegd in artikel 54 Wab te behouden.

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 11 Wijziging artikel 15, lid 1 (openbaar register)	Artikel 11 Wta	nvt
Artikel 1, lid 12 Wijziging artikel 17, lid 1 (registerinschrijving accountantsorganisaties)	Bij AMvB (o.b.v. artikel 11, derde lid, Wta)	
Artikel 1, lid 13, a) Aanhef artikel 21 beroepsethiek en professioneel kritische instelling	Behoeft geen implementatie (alleen titel bepaling wijzigt)	nvt
Artikel 1, lid 13, b) Wijziging artikel 21, lid 2 (professioneel kritische instelling)	Artikelen 21, tweede lid, onderdeel d en 25 Wta	nvt
Artikel 1, lid 14, a) Wijziging artikel 22, lid 1 (onafhankelijkheid)	Artikelen 19, 21, lid 2 onderdeel c, en 25a Wta	nvt
Artikel 1, lid 14, b) Wijziging artikel 22, lid 2 (onafhankelijkheid, financieel belang)	Bij AMvB (o.b.v. artikelen 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering	nvt
Artikel 1, lid 14, c) Wijziging artikel 22, lid 4 (onafhankelijkheid, afzien van deelname wettelijke controle)	Bij AMvB (o.b.v. artikelen 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering	nvt
Artikel 1, lid 14, d) Artikel 22 (onafhankelijkheid), nieuwe leden 5 (geschenken en gunsten) en 6 (fusie en overname)	Lid 5 bij AMvB Lid 6 bij AMvB (o.b.v. artikelen 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering	nvt
Artikel 1, lid 15 Nieuw artikel 22bis (dienstverband bij gecontroleerde entiteiten)	Artikel 29a Wta voor wat betreft externe accountants	nvt
Artikel 1, lid 16 Nieuw artikel 22 ter (voorbereiding wettelijke controle en beoordeling bedreigingen onafhankelijkheid)	Bij AMvB (o.b.v. artikel 18 Wta)	nvt
Artikel 1, lid 17, a) Wijziging artikel 23, lid 2 (geheimhouding en beroepsgeheim, Vo toegevoegd)	Behoeft geen implementatie (schept geen rechtstreekse verplichting)	nvt
Artikel 1, lid 17, b) Wijziging artikel 23 lid 3 (geheimhouding en beroepsgeheim)	Artikel 20, lid 3, Wta	nvt

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 17, c) Wijziging artikel 23, nieuw lid 5 (vertrouwelijkheid en beroepsgeheim ivm derdelanden)	Artikel 20, leden 4 en 5 (grondslag gecreëerd om deel van wijziging richtlijn bij AMvB te regelen) Artikel 26, lid 5, Wta	nvt
Artikel 1, lid 18 Nieuw artikel 24bis (interne organisatie)	Artikelen 18a (nieuw), 18b (nieuw) en 21a Wta en bij AMvB (obv artikelen 18, lid 3, en 21, lid 2, Wta).	nvt
Artikel 1, lid 19 Nieuw artikel 24ter (organisatie van het werk)	Bij AMvB (obv artikelen 18, lid 3, en 21, lid 2, Wta)	Van lidstaatoptie om accountantsorganisatie vrij stellen van meldplicht aangaande kleine inbreuken wordt geen gebruik gemaakt.
Artikel 1, lid 20 Nieuw artikel 25bis (reikwijdte van wettelijke controle)	Behoeft geen implementatie (schept geen rechtstreekse verplichting)	
Artikel 1, lid 21 Wijziging van artikel 26 (controlestandaarden)	Artikel 25 Wta	
Artikel 1, lid 22 Wijziging van artikel 27 (wettelijke controle geconsolideerde jaarrekeningen)	Bij AMvB (o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta)	
Artikel 1, lid 23 Wijziging van artikel 28 (controleverklaring)	Artikel 2:393, vijfde lid, BW	
Artikel 1, lid 24, a) Wijziging artikel 29, lid 1 (kwaliteitsborgingsstelsel, onafhankelijkheid en frequentie kwaliteitsbeoordeling)	Artikel 48a Wta	
Artikel 1, lid 24, b) Wijziging artikel 29, lid 2 (kwaliteitsborgingsstelsel, selectie beoordelaars)	Artikel 49a Wta (nieuw)	
Artikel 1, lid 24, c) Wijziging artikel 29, nieuw lid 3 (kwaliteitsborgingsstelsel, kwaliteitsbeoordeling kleine en middelgrote ondernemingen)	Artikel 48a, vierde lid, Wta	
Artikel 1, lid 25 Wijziging hoofdstuk VII onderzoeken en sancties		nvt
Artikel 30 (onderzoeks- en sanctieregelingen)	Artikelen 52, 53, 54 en 64 Wta	
Artikel 30bis (sanctiebevoegdheden)	Artikelen 19a (nieuw), 52, 54, 57 (nieuw), 58 (nieuw), en 64 Wta	

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 30ter (effectieve toepassing van sancties)	Artikelen 3:4 en 5:46 Awb, artikel 55, eerste en derde lid, Wta en artikel 4 Besluit bestuurlijke boetes financiële sector	
Artikel 30 quater (bekendmaking van sancties en maatregelen)	Artikelen 67, 68 en 69 Wta	
Artikel quinquies (recht van beroep)	Hoofdstukken 6, 7 en 8 Awb	
Artikel 30 sexies (melding van inbreuken)	Artikel 21, tweede lid, onderdeel b, Wta en 32 Bta	
Artikel 30septies (uitwisseling van informatie)	Artikelen 63l (nieuw) en 63m Wta (nieuw)	
Artikel 1, lid 26, a) Wijziging artikel 32, lid 1 (doeltreffend stelsel van publiek toezicht)	Hoofdstuk 5 Wta	nvt
Artikel 1, lid 26, b) Wijziging van artikel 32, lid 3 (besturing bevoegde autoriteit publiek toezicht)	Artikel 47 Wta	nvt
Artikel 1, lid 26, c) Wijziging van artikel 32, lid 4 (eindverantwoordelijkheid bevoegde autoriteit publiek toezicht)	Hoofdstuk 5 Wta	De AFM is al eindverantwoordelijke toezichthouder. Dit geldt ook voor de permanente educatie, op grond van artikel 19, eerste lid, Wab jo. artikel 35 Bta en artikelen 14 en 25 Wta.
Artikel 1, lid 26, d) Wijziging van artikel 32, nieuwe leden 4bis (aanwijzing bevoegde autoriteiten) en 4ter (delegatie van taken)	Hoofdstuk 5 Wta	nvt
Artikel 1, lid 26, e) Wijziging van artikel 32, leden 5 tot 7 (bevoegdheden, transparantie en financiering)	Artikel 47, tweede lid, 49 Wta en Wet bekostiging financieel toezicht	nvt
Artikel 1, lid 27, a) Wijziging van artikel 34, lid 1 (toezicht op auditkantoren die wettelijke controles in een andere lidstaat verrichten)	Artikel 12f Wta (nieuw)	nvt
Artikel 1, lid 27, b) Wijziging van artikel 34, leden 2 en 3 (wederzijdse erkenning regelingen tussen lidstaten)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 1, lid 27, c) Wijziging van artikel 34, nieuw lid 4 (wederzijdse erkenning regelingen tussen lidstaten)	Artikel 4a Wta (nieuw)	nvt

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 28 Artikel 35 (aanwijzing bevoegde autoriteiten) geschrapt	Behoeft geen implementatie (bestaande aanwijzing bevoegde autoriteiten geschrapt)	
Artikel 1, lid 29, a) Wijziging artikel 36, lid 1 (samenwerking bevoegde toezichthoudende autoriteiten)	Artikelen 63f en 63g Wta	nvt
Artikel 1, lid 29, b) Wijziging artikel 36, lid 3 (uitwisseling vertrouwelijke informatie en beroepsgeheim)	Artikel 63a Wta	nvt
Artikel 1, lid 29, c) Wijziging artikel 36, lid 4 (uitwisseling informatie)	Artikel 63f Wta	nvt
Artikel 1, lid 29, d) Wijziging artikel 36, nieuw lid 4bis (uitwisseling informatie met andere autoriteiten)	Artikel 63m Wta	nvt
Artikel 1, lid 29, e) Wijziging artikel 36, lid 6 (uitzonderingsgronden uitwisseling informatie met andere autoriteiten)	Artikel 63h Wta	nvt
Artikel 1, lid 29, f) Wijziging artikel 36, lid 7 geschrapt	Behoeft geen implementatie (bevoegdheid Commissie) geschrapt	nvt
Artikel 1, lid 30 Wijziging artikel 37, nieuw lid 3 (benoeming externe accountant door AVA)	Art 2:393, tweede lid, van het BW	nvt
Artikel 1, lid 31 Wijziging artikel 38, nieuw lid 3 (ontslag externe accountant)	Artikelen 2:114a en 2:393, tweede lid, van het BW, 58 Wta en 1:78 Wft	nvt
Artikel 1, lid 32 Wijziging Hoofdstuk X Auditcomité Artikel 39 (Auditcomité)	Bij AMvB (o.b.v. artikel 21a Wta)	nvt
Artikel 1, lid 33, a) Wijziging artikel 45, lid 1, (registerinschrijving accountantsorganisaties uit derdelanden)	Artikel 12c, eerste lid, onderdeel a, Wta	nvt
Artikel 1, lid 33, b) Wijziging artikel 45, lid 5 (toezicht accountantsorganisaties uit derdelanden)	Artikel 12c, eerste lid, onderdelen c en d, Wta	nvt

Wijzigingsrichtlijn	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 1, lid 33, c) Wijziging artikel 45, lid 1, nieuw lid 5bis (registerinschrijving accountants uit derdelanden)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 1, lid 33, d) Wijziging artikel 45, lid 6 (uitvoeringshandelingen ikv derdelandenbeleid)	Behoeft geen implementatie (betreft bevoegdheden Europese Commissie)	nvt
Artikel 1, lid 34 Wijziging artikel 46, lid 2 (uitvoeringshandelingen voorwaarden gelijkwaardigheid ikv derdelandenbeleid)	Behoeft geen implementatie (betreft bevoegdheden Europese Commissie)	nvt
Artikel 1, lid 35, a) Wijziging artikel 47, lid 1 (informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 1, lid 35, b) Wijziging artikel 47, lid 2 (informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)	Artikel 63j, derde lid, onderdeel b, Wta	nvt
Artikel 1, lid 35, c) Wijziging artikel 47, lid 2 (informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)	Artikel 63j, derde lid, onderdelen c, d en f, Wta	nvt
Artikel 1, lid 35, d) Wijziging artikel 47, lid 3 (uitvoeringshandelingen samenwerking autoriteiten derdelanden)	Behoeft geen implementatie (betreft bevoegdheden Europese Commissie)	nvt
Artikel 1, lid 35, e) Artikel 47, lid 5 geschrapt	Behoeft geen implementatie (betreft bevoegdheden Europese Commissie)	
Artikel 1, lid 36 Wijziging artikel 48, leden 1 en 2 (comité)	Behoeft geen implementatie (Europese Commissie wordt bijgestaan door een comité)	
Artikel 1, lid 37 Nieuw artikel 48bis (uitoefening van bevoegdheidsdelegatie)	Behoeft geen implementatie (betreft bevoegdheden Europese Commissie)	
Artikel 1, lid 38 Artikel 49 (wijziging richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG) geschrapt		
Artikel 2 (omzetting)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 3 (inwerkingtreding)	Behoeft geen implementatie	nvt
Artikel 4 (adressaten)	Behoeft geen implementatie	nvt

Hieronder wordt tevens een transponeringstabel opgenomen voor wat betreft de EU-verordening. In beginsel heeft de EU-verordening rechtstreekse werking en hoeft derhalve niet geïmplementeerd te worden in de

Nederlandse wetgeving. Implementatie van de EU-verordening is slechts noodzakelijk in de zin dat in nationale regelgeving bepalingen moeten worden opgenomen betreffende sanctionering, rechtsbescherming en aanwijzing van met de uitvoering van de EU-verordening belaste instanties en met de EU-verordening strijdige regelgeving moet worden aangepast. Gelet hierop worden in onderstaande tabel enkel de bepalingen uit de EU-verordening opgenomen, voor zover zij tot aanpassingen in nationale wetgeving leiden of beleidsruimte bevatten.

EU-verordening	**Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering**	**Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte**
Artikel 4, tweede lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om toezichthouder vrijstelling te kunnen laten verlenen van honoraria vereisten in artikel 4 (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.1)
Artikel 4, vierde lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om strengere eisen te stellen aan honoraria (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.1)
Artikel 5, tweede lid	Artikel 24b Wta	Gebruik gemaakt van lidstaatoptie om andere diensten te verbieden (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.2)
Artikel 6	Artikel 24a Wta geschrapt	
Artikel 7	Artikel 26, tweede lid, Wta	
Artikel 8	Aanpassing Bta	
Artikel 10	Artikel 19a Wta	Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie in artikel 10, tweede lid, van de EU-verordening om nadere eisen te kunnen stellen aan inhoud controleverklaring voor oob's (artikelsgewijze toelichting bij artikel IV)
Artikel 11	Artikel 21a Wta	Er wordt geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om te verplichten dat aanvullende verklaring tevens wordt ingediend bij leidinggevend / toezichthoudend orgaan van gecontroleerde entiteit of aan derden. Ook worden geen aanvullende eisen gesteld aan de inhoud van de aanvullende verklaring (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.5)

EU-verordening	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 12, eerste lid	Artikelen 20 en 26 Wta	Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om de accountant te verplichten informatie, waarvan hij kennis neemt bij de wettelijke controle van een oob, te delen met de toezichthouder van de controlecliënt (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.3)
Artikel 15	Artikel 10 Bta	Gebruik gemaakt van lidstaatoptie om bewaartermijn te verlengen.
Artikel 16, zevende lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om een minimum te stellen aan aantal te benoemen accountantsorganisaties of externe accountants
Artikel 16, achtste lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie in het kader van benoemingscomité
Artikel 17, tweede lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.4)
Artikel 17, vierde lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om maximale duur van de wettelijke controleopdracht te verlengen (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.4)
Artikel 17, zesde lid		Geen gebruik gemaakt van lidstaatoptie om maximale duur van de wettelijke controleopdracht te verlengen (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.4)
Artikel 17, zevende lid	Artikel 24, eerste lid, Wta (Wijzigingswet financiële markten 2016) Artikel 24, tweede lid, Wta geschrapt	Gebruik gemaakt van lidstaatoptie om partnerroulatie te verkorten (algemene deel van memorie van toelichting, paragraaf 3.2.4)
Artikel 20	AFM belast met uitvoering en handhaving van de EU-verordening Artikelen 49 en 51a Wta	
Artikel 24	Artikel 31 Wta	Tuchtrecht is gedelegeerd aan de Accountantskamer.

EU-verordening	Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering	Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte
Artikel 28	Artikel 48a, vijfde lid, Wta	
Artikel 30 richtlijn	Op grond van artikel 30 richtlijn dient de AFM ook sancties op te kunnen leggen op grond van overtreding van de EU-verordening. Dit is verwerkt in de artikelen 52, 53, 54 en 64 Wta	
Artikel 36	Artikelen 63j, vijfde lid, en 63k Wta	

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I Wet toezicht accountantsorganisaties

A

In verband met de implementatie van de richtlijn en de EU-verordening wordt een definitie toegevoegd van de EU-*verordening* en worden een aantal definities aangepast.
De wijziging van de definitie van *externe accountant* verwerkt artikel 3bis van de richtlijn en beoogt te verduidelijken dat een externe accountant verbonden kan zijn aan een accountantsorganisatie of een auditkantoor.
De definitie van *auditorganisatie van een derde land* in de richtlijn wordt aangepast. Entiteiten die in een andere lidstaat in overeenstemming met artikel 3 zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, worden niet meer aangemerkt als auditorganisaties van een derde land. De definitie van auditorganisatie van een derde land in de Wta wordt dienovereenkomstig aangepast.
De definitie van *auditor van een derde land* in de richtlijn wordt aangepast. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een persoon niet meer als een auditor van een derde land indien hij is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een lidstaat. De definitie van auditor van een derde land in de Wta wordt dienovereenkomstig aangepast.

B

Artikel 4a verwerkt artikel 34, vierde lid, van de richtlijn. Op grond van artikel 4a van de Wta vallen accountantsorganisaties die in Nederland zijn toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles onder het toezicht van de AFM met betrekking tot controles van financiële overzichten van vennootschappen met zetel in een staat die geen lidstaat is, waarvan effecten als bedoeld in artikel 45, eerste lid, van de richtlijn zijn toegelaten tot een gereglementeerde markt in een andere lidstaat. Artikel 4a van de Wta geeft aan welke bepalingen van de Wta van toepassing zijn op deze accountantsorganisaties voor wat betreft de controles van financiële overzichten als bedoeld in artikel 45, eerste lid, van de richtlijn. Uit artikel 34, vierde lid, van de richtlijn vloeit ook voort dat controles als bedoeld in artikel 45, eerste lid, van de richtlijn, met betrekking tot vennootschappen met zetel in een staat die geen lidstaat is, waarvan effecten zijn toegelaten tot een gereglementeerde markt in Nederland, niet onder het toezicht van de AFM vallen, indien de controles worden uitgevoerd door een persoon of entiteit die is toegelaten tot het verrichten van controles in een andere lidstaat. Op deze controles dient toezicht te

worden gehouden door de toezichthoudende instanties in die andere lidstaat. Indien de AFM inzage in specifieke dossiers wenst, zal de AFM informatie met betrekking tot deze dossiers kunnen inwinnen bij de toezichthoudende instantie in de andere lidstaat. De in de richtlijn opgenomen bepalingen voor samenwerking tussen toezichthouders maken een dergelijke uitwisseling van gegevens mogelijk. Nederlandse accountantsorganisaties die controles van jaarrekeningen verrichten van vennootschappen die in derde landen zijn gevestigd en waarvan de effecten in een andere lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt, vallen voor die controle wel onder artikel 4a.

C

Deze wijziging verwerkt artikel 3bis van de richtlijn. Op grond van het gewijzigde artikel 5, tweede lid, geldt de vergunningsplicht niet voor auditkantoren die voldoen aan de voorwaarden van artikel 12e van de Wta.

D

De wijziging van de artikel 11, eerste lid, verwerkt artikel 3bis van de richtlijn. Deze wijziging regelt de inschrijving in het register van het auditkantoor en de externe accountant die voornemens zijn om wettelijke controles in Nederland te verrichten in overeenstemming met artikel 12e van de Wta. Het gewijzigde vierde lid strekt tot implementatie van artikel 14 van de richtlijn. Op grond van het laatstgenoemde artikel kunnen wettelijke auditors die zijn toegelaten tot het verrichten van controles in een andere lidstaat, ook in Nederland als externe accountants worden toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles. Deze externe accountants worden onderworpen aan de tuchtrechtspraak van de accountantskamer. Het gewijzigde vierde lid regelt dat de AFM onverwijld de toezichthoudende instantie in de lidstaat waar de wettelijke auditor is toegelaten tot het verrichten van controles, in kennis stelt van tuchtrechtelijke maatregelen die aan de wettelijke auditor in Nederland worden opgelegd. Die maatregelen worden in het register vermeld. Op grond van het negende lid, onderdeel g (nieuw), wordt de inschrijving van een externe accountant als hiervoor bedoeld, doorgehaald indien hij niet langer is toegelaten tot het verrichten van controles door de toezichthoudende instantie in een andere lidstaat.

E

In artikel 12c wordt het begrip *verzoek* vervangen door *aanvraag* om aan te sluiten bij de terminologie die wordt gebruikt in de Algemene wet bestuursrecht. Het aangepaste eerste lid, onderdeel a, verwerkt het aangepaste artikel 45, eerste lid, van de richtlijn. De drempel van € 50.000 in artikel 45, eerste lid, in richtlijn 2006/43/EG was afgestemd op artikel 3, tweede lid, onderdeel c en d, van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (*PbEG* L 345). De daarin vermelde drempels zijn in artikel 1, derde lid, van Richtlijn 2010/73/EU van het Europees Parlement en de Raad van 24 november 2010 tot wijziging van Richtlijn 2003/71/EG betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en Richtlijn 2004/109/EG betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten (*PbEU* L 327) opgetrokken tot € 100.000. Artikel 45, eerste lid, van de richtlijn is

dienovereenkomstig aangepast. Het aangepaste artikel 12c, eerste lid, onderdelen c en d, verwerken artikel 45, vijfde lid, onderdelen d en e, van de richtlijn.

F

In de nieuwe afdeling 2.5 worden de regels opgenomen die van toepassing zijn op auditkantoren uit andere lidstaten die in Nederland wettelijke controles verrichten.

Artikel 12e

Artikel 3bis van de richtlijn voorziet in een wederzijdse erkenning van auditkantoren. Auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, kunnen ook in andere lidstaten dergelijke controles verrichten. Teneinde toegang tot de markt te verlenen, mogen de toezichthoudende instanties van de lidstaat van ontvangst geen aanvullende eisen stellen aan auditkantoren anders dan de eisen die gelden op grond van artikel 3bis van de richtlijn.
Artikel 12e verwerkt artikel 3bis van de richtlijn. Op grond van het eerstgenoemde artikel mogen auditkantoren die zijn toegelaten tot het verrichten van controles in de zin van artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, in Nederland wettelijke controles verrichten zonder een vergunning van de AFM. Daarbij geldt dat de accountant die de wettelijke controles verricht een in Nederland toegelaten externe accountant moet zijn die voldoet aan de eisen die aan externe accountants worden gesteld op grond van de wet. Het ligt in de rede dat een auditkantoor uit een andere lidstaat in Nederland alleen controles mag uitvoeren die zijn toegestaan op grond van de toelating in die andere lidstaat. Indien een auditkantoor uit een andere lidstaat bijvoorbeeld geen controles mag uitvoeren bij oob’s, zal die beperking ook gelden met betrekking tot wettelijke controles bij oob’s in Nederland.
Uit de richtlijn en de wetsystematiek vloeit voort dat de externe accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan het auditkantoor en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle, ook een wettelijke auditor uit een andere lidstaat kan zijn die in Nederland is ingeschreven als externe accountant.
Voordat een auditkantoor wettelijke controles in Nederland verricht, dient dat kantoor zich bij de AFM te laten registeren overeenkomstig artikel 11 van de Wta. De AFM zal overgaan tot registratie van het auditkantoor nadat zij zich heeft vergewist dat het betreffende auditkantoor is toegelaten tot het verrichten van controles in de zin van artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een andere lidstaat. Ook zal de AFM op voordracht van het auditkantoor de externe accountant inschrijven. Daarbij zal de AFM controleren of de externe accountant voldoet aan de eisen die gelden bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta.
Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving van een auditkantoor in Nederland wordt ingediend en de bescheiden en gegevens die daarbij moeten worden overgelegd. Na de inschrijving in het register doet de AFM mededeling van het besluit tot inschrijving aan de toezichthoudende instantie van de lidstaat van herkomst van het betreffende auditkantoor.

Artikel 12f

Op grond van artikel 34, eerste lid, van de richtlijn zijn auditkantoren die wettelijke controles verrichten in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 3bis van de richtlijn, onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling in

de lidstaat van herkomst en aan toezicht in de lidstaat van ontvangst ten aanzien van de in die lidstaat verrichte controles. Teneinde de AFM in staat te stellen om toezicht te houden op auditkantoren die wettelijke controles verrichten, worden in artikel 12f de artikelen 14, 19, 20, 23, 24 en 24b en hoofdstukken 5 tot en met 6, met uitzondering van artikel 48a en 49a, van overeenkomstige toepassing verklaard. Aangezien de auditkantoren onderworpen zijn aan kwaliteitsbeoordelingen in de lidstaat van herkomst, hoeft de AFM geen periodieke kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren. Wel dient de AFM toezicht te houden op deze auditkantoren voor wat betreft de door hen verrichte Nederlandse wettelijke controles. Op grond van artikel 14 dienen auditkantoren er ook voor zorg te dragen dat de bij hen werkzame externe accountants voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde.

G

In artikel 18a wordt het eerste lid, onderdeel d, van het nieuwe artikel 24bis van de richtlijn geïmplementeerd omtrent uitbesteding van werkzaamheden.
In dit betreffende onderdeel van de richtlijn wordt geregeld dat een accountantsorganisatie passende gedragslijnen en procedures dient vast te stellen om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteit van de interne kwaliteitscontrole van de accountantsorganisatie of aan het vermogen van de bevoegde autoriteiten om toe te zien op de naleving van de in deze richtlijn alsmede, in voorkomend geval, in de EU-verordening neergelegde verplichtingen door de externe accountant of accountantsorganisatie. Op grond van artikel 18a dient een accountantsorganisatie gedragsregels en procedures vast te leggen om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing of een belemmering vormt voor adequaat toezicht door de AFM op de naleving van de wet of de EU-verordening door accountantsorganisaties. Het betreft hier onder andere controletaken waarbij een professioneel oordeel wordt gevormd over materiële posten in de jaarrekening waarbij bijvoorbeeld sprake is van een verhoogd risico op afwijkingen, een relatief grote (schattings)onzekerheid of nauwe verbondenheid met andere posten in de jaarrekening. Verder valt te denken aan controletaken waarbij een professioneel oordeel wordt gevormd over de waardering van meer complexe activa of passiva (bijvoorbeeld de reële waarde van afgeleide financiële instrumenten) of over de betrouwbaarheid van managementschattingen over bijvoorbeeld de uitkomst van rechtszaken of de continuïteit van de onderneming. Uitbesteding is toegestaan maar mag onder geen enkel beding ertoe leiden dat het toezicht door de AFM wordt bemoeilijkt of dat het ingevolge deze wet of de EU-verordening bepaalde kan worden ontdoken.
De overige onderdelen van het eerste lid van artikel 24bis, behoudens onderdeel j, behoeven geen implementatie, omdat deze onderdelen reeds geregeld worden in de wet en het Bta, dan wel omdat het reeds mogelijk is ten aanzien van deze onderwerpen regels te stellen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur onder de bestaande grondslagen van de artikelen 18, derde lid, en 21, tweede lid, van de wet.

Artikel 18b vormt de implementatie van artikel 24bis, eerste lid, onderdeel j, van de richtlijn. Conform dit onderdeel regelt artikel 18b dat een accountantsorganisatie een passend beloningsbeleid dient te hebben. Het beloningsbeleid dient voldoende prestatieprikkels te verschaffen om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren. Teneinde een effectief beleid te kunnen hanteren, dienen accountantsorganisaties in kaart te brengen op welke wijze hun beloningsbeleid onjuiste prikkels teweeg zou kunnen brengen. Dit betekent dat op structurele wijze wordt geanalyseerd

of bij accountantsorganisatie werkzame personen op basis van de op hen toepasselijke beloningsstructuur bij de uitvoering van hun werkzaamheden mogelijkerwijs geneigd kunnen zijn om zich op de eerste plaats te laten leiden door hun eigen (financiële)belang in plaats van de kwaliteit van de controle voorop te stellen.
In het tweede lid van artikel 18b wordt een grondslag opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te kunnen stellen ten aanzien van een passend beloningsbeleid. Van deze grondslag zal in ieder geval gebruik worden gemaakt om de aanvullende eisen aan het beloningsbeleid die zijn opgenomen in het betreffende onderdeel van de richtlijn te regelen. Met name de hoogte van de inkomsten die de accountantsorganisatie ontleent aan het verstrekken van andere diensten dan controlediensten aan de controlecliënt, mag geen onderdeel van de prestatiebeoordeling en de beloning van personen die betrokken zijn bij of invloed kunnen uitoefenen op het verloop van de wettelijke controle.

H

In artikel 19 worden het eerste en derde lid van artikel 22 van de richtlijn geïmplementeerd.
Het eerste lid van artikel 19 implementeert de eerste en de tweede alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. In deze alinea's is bepaald dat bij het verrichten van een wettelijke controle van jaarrekeningen, een accountantsorganisatie onafhankelijk dient te zijn van de controlecliënt en niet betrokken mag zijn bij de besluitvorming van de controlecliënt. Deze onafhankelijkheid is niet alleen vereist gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt verricht. De accountantsorganisatie dient in ieder geval tevens onafhankelijk te zijn geweest van de controlecliënt gedurende de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben.
Het tweede lid van artikel 19 implementeert de derde alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. Lidstaten dienen ervoor te zorgen dat een externe accountant of een accountantsorganisatie alle maatregelen neemt die zij redelijkerwijs dient te nemen om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle zijn of haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij de externe accountant of de accountantsorganisatie die de wettelijke controle uitvoert, en, voor zover van toepassing, zijn netwerk, leidinggevenden, accountants, werknemers en alle andere natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de externe accountant of de accountantsorganisatie, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap met hen verbonden is, betrokken is. In de richtlijn wordt gesproken over zakelijke, of andere directe, of indirecte relaties. Het begrip «directe of indirecte relatie» omvat tevens zakelijke relaties, waardoor in het tweede lid het begrip zakelijke relatie niet nader wordt gespecificeerd. Een nieuw element van de bepaling in de richtlijn is dat bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden meegenomen waarbij natuurlijke personen betrokken zijn van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de externe accountant of de accountantsorganisatie, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap met hen verbonden is. Het betreft personen die werkzaam zijn onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij personen die in een gezagsverhouding staan tot de accountantsorganisatie, zoals werknemers van de accountantsorganisatie, of personen wiens diensten ter beschikking van of onder beheer worden gesteld van een externe accountant of accountantsorganisatie als deze natuurlijke personen in opdracht van de accountantsorganisatie werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van de wettelijke controle. Dit kunnen ook externe deskundigen

zijn waaraan controletaken (deels) zijn uitbesteed, of andere personen waaraan de betreffende deskundigen weer taken hebben uitbesteed (onderaanneming). Onder beleidsbepalers van de accountantsorganisatie worden in ieder geval de leden van het bestuur van de accountantsorganisatie verstaan.

Een accountantsorganisatie zal maatregelen nemen om de onafhankelijkheid van voornoemde personen te kunnen waarborgen. In dit kader kan de accountantsorganisatie de natuurlijke personen bijvoorbeeld verzoeken te verklaren dat zij geheel onafhankelijk zijn ten opzichte van bepaalde controlecliënten, ten behoeve waarvan zij controlewerkzaamheden uitvoeren.

In het derde lid van artikel 19 wordt de vierde alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn geïmplementeerd. Een externe accountant of accountantsorganisatie dient af te zien van een wettelijke controle, dat wil zeggen deze opdracht te weigeren of indien hiermee een aanvang is genomen deze opdracht te beëindigen, indien er een relatie is tussen de controlecliënt en haar, een ander onderdeel van het netwerk, de externe accountant die de controle uitvoert, andere medewerkers van de accountantsorganisatie of natuurlijke personen, die invloed kunnen hebben op de uitkomsten van de wettelijke controle, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen maatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie bedreigd wordt. Als voorbeelden van dergelijke bedreigingen noemt de richtlijn enig risico van zelftoetsing, eigenbelang, belangenbehartiging, bekendheid of intimidatie als gevolg van bestaande relaties (bijvoorbeeld financiële, persoonlijke, zakelijke, of arbeidsrelaties) tussen externe accountants, accountantsorganisaties en de anderen als vermeld in het tweede lid.

De delegatiegrondslag die in het vierde lid is opgenomen, is thans opgenomen in artikel 19, derde lid. Het lid biedt een grondslag om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels aan de accountantsorganisatie te kunnen stellen ter zake van de onafhankelijkheid. Naar aanleiding van wijziging in het artikel door implementatie van de wijzigingsrichtlijn wordt de verplichting nu in het vierde lid opgenomen

Het vijfde lid is thans nog opgenomen in artikel 19, tweede lid,Wta. Deze verplichting vloeit voort uit artikel 22, derde lid, van de richtlijn. De verplichting houdt in dat een accountantsorganisatie alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de maatregelen die zijn getroffen om deze bedreigingen in te perken, dient te onderbouwen in het controledossier.

I

Het voorgestelde artikel 19a verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel d, van de richtlijn. Op grond van het laatste artikel dient de bevoegde autoriteit een verklaring te kunnen geven dat de accountantsverklaring niet voldoet aan de vereisten van artikel 28 van de richtlijn of artikel 10 van de EU-verordening. Op grond van artikel 52 is de AFM bevoegd om een aanwijzing te geven, die ook kan zien op de accountantsverklaring. In eerste instantie is het evenwel de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om er voor te zorgen dat de accountantsverklaring voldoet aan de wettelijke vereisten. Indien een accountantsverklaring niet voldoet aan de eisen die op grond van artikel 2:393, vijfde lid, van het BW of artikel 10 van de EU-verordening aan accountantsverklaringen worden gesteld, dient de accountantsorganisatie onverwijld gepaste maatregelen te nemen. Het zal afhangen van de situatie of, en welke, maatregelen getroffen dienen te worden. Denkbaar is dat in sommige situaties herstelmaatregelen niet meer nodig of proportioneel zijn. Wanneer de AFM constateert dat een accountantsverklaring niet voldoet aan de voornoemde eisen en de accountantsorganisatie geen herstelmaatregelen

treft, kan zij op grond van artikel 52 een aanwijzing geven aan de desbetreffende accountantsorganisatie om een bepaalde gedragslijn te volgen. De AFM kan in dit kader ook andere handhavingsmaatregelen treffen, waaronder het opleggen van een boete of een last onder dwangsom. Het gaat hier om een formele toetsing, hetgeen betekent dat de AFM controleert of de punten, zoals genoemd in artikel 2:393, vijfde lid, van het BW en artikel 10 van de EU-verordening, worden geadresseerd in de accountantsverklaring.

J

Het eerste lid van artikel 20 wordt aangepast, gelet op de verplichting voor de accountantsorganisatie, die een wettelijke controle uitvoert bij een oob, om informatie waarvan de accountant kennis heeft gekregen bij de uitvoering van een wettelijke controle bij een oob, te delen met toezichthouder op die oob. Deze verplichting volgt uit artikel 12 van de EU-verordening. Daarnaast is de reikwijdte van het derde lid van artikel 20 beperkt tot wettelijke controles bij organisaties die geen oob zijn. Dit hangt samen met artikel 18 van de EU-verordening, waarin een bijzondere regeling is getroffen voor de informatie die een accountantsorganisatie aan de opvolgende accountantsorganisatie moet verschaffen over de controlecliënt, in de zin dat bij opvolging ook toegang moet worden gegeven tot de aanvullende verklaringen en de aan de bevoegde autoriteiten toegezonden informatie. Artikel 20 wordt tevens gewijzigd in verband met de implementatie van de aanpassing van artikel 23, derde lid en het nieuwe vijfde lid, van de richtlijn.
In artikel 23, derde lid, van de richtlijn wordt toegevoegd dat de accountantsorganisatie bij een kantoorroulatie aan de nieuwe accountantsorganisatie toegang verleent tot alle relevante informatie aangaande de meest recente controle van die controlecliënt. In dit artikel en het derde lid van artikel 20 van de Wta was reeds geregeld dat de vertrekkende accountantsorganisatie toegang verleent aan de opvolgende accountantsorganisatie tot alle relevante informatie aangaande de controlecliënt. De informatie aangaande de meest recente controle van de betreffende controlecliënt maakt hiervan onderdeel uit. In het derde lid van artikel 20 wordt daarom bepaald dat de accountantsorganisatie aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, toegang dient te geven tot alle relevante informatie met betrekking tot de controlecliënt, waaronder de meest recente controle van die controlecliënt.
In verband met de implementatie van artikel 23, vijfde lid, van de richtlijn wordt een vierde en vijfde lid toegevoegd aan artikel 20. Het vierde lid vormt de implementatie van de eerste alinea van het vijfde lid van artikel 23 van de richtlijn. In deze alinea is bepaald dat de regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim als bedoeld in het eerste lid (welke zijn geïmplementeerd in artikel 20, eerste lid) geen beletsel vormen voor de overdracht van relevante documentatie van verrichte controlewerkzaamheden door een accountantsorganisatie aan een groepsaccountant uit een derde land, als deze documentatie nodig is voor het verrichten van een controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de moederonderneming, in het geval ervan sprake is dat de accountantsorganisatie een wettelijke controle verricht van een controlecliënt die deel uitmaakt van een groep, waarvan de moederonderneming in een derde land is gevestigd. Voor deze situatie wordt een uitzondering op het eerste lid van artikel 20 opgenomen in een nieuw vierde lid.
In het nieuwe vijfde lid wordt een grondslag opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels te kunnen stellen ter zake van de geheimhouding. Van deze grondslag zal in ieder

geval gebruik worden gemaakt voor de implementatie van artikel 23, vijfde lid, tweede en derde alinea, van de richtlijn.

K

In artikel 21, tweede lid, van de Wta worden onderdelen van artikel 21, tweede lid, en artikel 22, eerste lid, van de richtlijn geïmplementeerd. In het tweede lid, onderdeel c wordt toegevoegd dat tevens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld kunnen worden die voorkomen dat de onafhankelijkheid in het geding komt van personen, werkzaam onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie, die werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van wettelijke controles of op andere wijze in een positie zijn om directe of indirecte invloed uit te kunnen oefenen op de uitkomst van wettelijke controles.
In artikel 21, tweede lid, van de richtlijn worden eisen gesteld aan de professioneel kritische instelling van externe accountants en accountantsorganisaties. Accountantsorganisaties dienen er voor te zorgen dat zij externe accountants niet op enige wijze beletten een professioneel kritische- instelling te behouden. Gelet hierop wordt in het tweede lid, een nieuw onderdeel d ingevoegd dat ter waarborging van de beheerste en integere uitoefening van het bedrijf bij of krachtens algemene maatregel van bestuur ook regels kunnen worden gesteld teneinde te voorkomen dat de professioneel-kritische instelling van de externe accountant in het geding komt bij het verrichten van wettelijke controles. In de artikelsgewijze toelichting bij de wijziging van artikel 25 wordt een nadere toelichting gegeven over het begrip professioneel-kritische instelling.

L

Artikel 11 van de EU-verordening verlangt dat de externe accountant of de accountantsorganisatie bij de wettelijke controle van de jaarrekening van oob's een aanvullende verklaring indient bij het auditcomité of het orgaan met gelijksoortige taken. De EU-verordening stelt in het tweede lid eisen aan de inhoud van deze aanvullende verklaring en biedt lidstaten de mogelijkheid om aanvullende eisen te stellen aan de inhoud van de aanvullende verklaring. Op grond van artikel 2, tweede lid van het Besluit uitvoering EG-richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen dient een oob over zo'n auditcomité te beschikken. De wijziging van artikel 21a biedt een grondslag om tevens een regeling te treffen ter zake van (de inhoud van) de aanvullende verklaring en de vraag aan wie deze aanvullende verklaring moet worden verstrekt. Tevens kunnen lidstaten bepalen dat de aanvullende verklaring ook aan het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de controlecliënt moet worden verstrekt of aan derden.

M

In artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening is een roulatieplicht opgenomen voor voornaamste vennoten, oftewel externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van de wettelijke controle, in combinatie met een afkoelperiode van ten minste drie jaar. Deze externe accountants mogen niet eerder dan drie jaar na het staken van deelname aan de uitvoering van een wettelijke controle opnieuw deelnemen aan de controle van dezelfde controlecliënt. De roulatieplicht voor externe accountants wordt reeds aangepast naar vijf jaar in het wetsvoorstel wijzigingswet financiële markten 2016.
In dit wetsvoorstel wordt het tweede lid van artikel 24 geschrapt, waardoor de afkoelingsperiode van drie jaar gaat gelden voor externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de wettelijke controle, zoals deze is opgenomen in de EU-verordening.

N

Artikel 24a komt te vervallen, aangezien de normen uit dit artikel ook zijn opgenomen in artikel 6 van de EU-verordening die rechtstreekse werking zal hebben.

O

Het eerste lid van artikel 5 van de EU-verordening bevat een lijst met verboden diensten. Op grond van deze bepaling is het voor een accountantsorganisatie die de wettelijke controle bij een oob verricht en de netwerkonderdelen van die accountantsorganisatie verboden om de daarin genoemde diensten te verlenen aan de oob en de gelieerde entiteiten van de oob die in een lidstaat zijn gevestigd. Op grond van artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening mogen lidstaten de lijst met verboden diensten uitbreiden teneinde de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie verder te versterken.
In artikel 24b Wta is thans een strikte en heldere scheiding tussen wettelijke controle en andere werkzaamheden opgenomen. Op grond van dit artikel is het verboden om naast controlediensten, andere werkzaamheden te verrichten voor de oob en bepaalde gelieerde entiteiten van de oob. Ten aanzien van de vraag welke diensten zijn verboden, wordt voorgesteld om deze strikte scheiding van controle en advies, in lijn met artikel 5, tweede lid, van de EU-verordening, te behouden.
Het verbod van artikel 5, eerste lid, werkt rechtstreeks door in het Nederlandse recht. Het voorgestelde artikel 24b van de Wta, brengt tot uitdrukking in welke gevallen, in aanvulling op het verbod van artikel 5, van de EU-verordening, de strengere Nederlandse regels van toepassing zijn. Het eerste lid van artikel 24b bevat een verbod voor de accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een oob, om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor de oob of gelieerde entiteiten van de oob. In het tweede lid, onderdeel a, wordt tot uitdrukking gebracht dat de accountantsorganisatie geen wettelijke controles mag verrichten bij een oob wanneer een netwerkonderdeel van de accountantsorganisatie dat in Nederland is gevestigd, andere werkzaamheden verricht voor de oob, gelieerde entiteiten van de oob die in Nederland of in een lidstaat zijn gevestigd of een gelieerde entiteiten van de oob, als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, die gevestigd zijn in een staat die geen lidstaat is.
Op grond van het tweede lid, onderdeel b, is het strenge verbod van artikel 24b ook van toepassing op werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie die in een andere staat zijn gevestigd, verrichten voor een Nederlandse oob en de gelieerde entiteiten van de oob die in Nederland zijn gevestigd.
Ten aanzien van werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie verrichten voor gelieerde entiteiten van de oob, zoals bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta, die zijn gevestigd in een staat die geen lidstaat is, geldt de regeling zoals opgenomen in artikel 5, vijfde lid, van de EU-verordening.
De definitie van gelieerde entiteiten is reeds opgenomen in het derde lid en behoeft geen aanpassing.

P

Op grond van het gewijzigde artikel 26 van de richtlijn moeten de wettelijke controles worden uitgevoerd met inachtneming van de van de internationale controlestandaarden die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. De internationale controlestandaarden, die hier worden bedoeld, zijn de International Standards on Auditing (ISAs), de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) en andere daarmee

verband houdende standaarden die zijn uitgebracht door de International Federation of Accountants (IFAC) via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van jaarrekeningen. Deze internationale standaarden zijn, nadat ze zijn goedgekeurd door de Europese Commissie, rechtstreeks van toepassing. Dit wordt geregeld in een nieuw onderdeel a in artikel 25 van de Wta.
Het nieuwe tweede lid van artikel 21 van de richtlijn stelt eisen aan de professioneel-kritische instelling van externe accountants en de accountantsorganisaties waar zij werkzaam zijn. Gelet hierop wordt in artikel 25, onderdeel b, ingevoegd dat een externe accountant tevens dient te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn professioneel-kritische instelling. Deze professioneel kritische instelling dient gedurende de gehele controle behouden te blijven, door te onderkennen dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van feiten of gedragingen die wijzen op onregelmatigheden, met inbegrip van fraude of fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de externe accountant of de accountantsorganisatie met de eerlijkheid en integriteit van het management van de controlecliënt en van de met het bestuur van de controlecliënt belaste personen.
Deze professioneel-kritische instelling geldt in het bijzonder bij de beoordeling van schattingen van het management met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de controlecliënt tot continuïteit van het bedrijf.
De richtlijn en daarmee tevens de Wta verstaan onder een professioneel-kritische instelling een houding die een onderzoekende geest, alertheid op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat.

Q

In artikel 25a Wta worden de onafhankelijkheidseisen uit het eerste en derde lid van artikel 22 van de richtlijn geïmplementeerd, voor wat betreft de onafhankelijkheid van de externe accountant.
Het tweede lid van artikel 25a implementeert de derde alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. Het artikel bevat vergelijkbare normen als artikel 19 ter zake van de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties. Voor een meer uitgebreide toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 19.

R

Het eerste lid van artikel 26 wordt aangepast, gelet op de verplichting voor de accountant, die een wettelijke controle uitvoert bij een oob, om informatie waarvan de accountant kennis heeft gekregen bij de uitvoering van een wettelijke controle bij een oob, te delen met toezichthouder op die oob. Deze verplichting volgt uit artikel 12 van de EU-verordening. Daarnaast is de reikwijdte van het tweede lid van artikel 26 beperkt tot wettelijke controles bij organisaties die geen oob zijn. Dit hangt samen met artikel 7 van de EU-verordening, waarin een bijzondere regeling is opgenomen voor het melden van onregelmatigheden, waaronder fraude.

In artikel 26, vijfde lid, werd in de laatste volzin bepaald dat de betreffende vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet worden verstrekt aan toezichthoudende instanties. Deze voorwaarde komt te vervallen in verband met de implementatie van artikel 23, vijfde lid, tweede alinea, van de richtlijn. In de betreffende alinea wordt bepaald dat een accountantsorganisatie en externe accountant die een wettelijke controle verrichten van

een controlecliënt die effecten heeft uitgegeven in een derde land of die deel uitmaakt van een groep die verplichte geconsolideerde financiële overzichten publiceert in een derde land, in zijn of haar bezit zijnde controle- of andere documenten die betrekking hebben op de controle, mag overdragen aan de bevoegde autoriteiten in de betrokken derde landen, waarbij wel voldaan dient te worden aan de voorwaarden van artikel 47 van de richtlijn. Gelet op het feit dat de richtlijn dus informatie-overdracht aan toezichthoudende instanties toestaat onder bepaalde voorwaarden, dient de laatste zin van het vijfde lid van artikel 26 te vervallen. De betreffende alinea in de richtlijn zal verder geïmplementeerd worden in het Bta.

S

De wijzigingen van artikel 27 strekken tot implementatie van artikel 14 van de richtlijn. Op grond van deze bepaling dienen wettelijke auditors, die in een andere lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, ook in Nederland te worden toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles. Daarbij mogen geen strengere eisen worden gesteld dan het doorlopen van een aanpassingstage of het afleggen van een examen waarbij de kennis van de Nederlandse wet- en regelgeving die van belang is voor de beoordeling van financiële overzichten, wordt getoetst.
Op grond van artikel 27, eerste lid, is een externe accountant een accountant (zijnde een RA of AA ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wab) die voldoet aan de bij of krachtens de Wab gestelde regels, voor zover die van toepassing zijn op het uitvoeren van wettelijke controles. De wijzigingen in het eerste lid brengen tot uitdrukking dat een externe accountant, naast een RA of een AA, ook een wettelijke auditor kan zijn die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles, als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, voor zover hij beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 van de Wab. Deze verklaring zal op grond van artikel 54 van de Wab worden afgegeven indien de wettelijke auditor een examen heeft afgelegd waarbij zijn kennis van het Nederlandse recht en gedrags- en beroepsregels is getoetst. Deze externe accountants hoeven niet als RA of AA te worden ingeschreven bij de NBA. Wel zijn zij als externe accountants gebonden aan de regels die op externe accountants van toepassing zijn. Zo zijn zij onderworpen aan de tuchtrechtspraak van de accountantskamer en dienen zij de toepasselijke voorschiften ten aanzien van vakbekwaamheid, onafhankelijkheid en integriteit in acht te nemen.
De wettelijke auditor dient in overeenstemming met artikel 11 ingeschreven te zijn in het register van de AFM als externe accountant.
Op grond van het nieuwe tweede lid, kunnen wettelijke controles bij een oob, naast een RA, ook worden verricht door een wettelijke auditor als bedoeld in het eerste lid, voor zover de toelating van de wettelijke auditor in de andere lidstaat mede het verrichten van controles op oob's omvat.
Het bestaande tweede lid van artikel 27, dat hierbij wordt gewijzigd, is nog niet in werking getreden. Deze bepaling treedt met ingang van 1 januari 2018[8] in werking. Dit betekent niet dat artikel 14 van de richtlijn tot die datum onvolledig geïmplementeerd is. Totdat artikel 27, tweede lid, in werking treedt, kunnen accountants uit andere lidstaten die in Nederland oob-controles willen uitvoeren, hiertoe op basis van artikel 27, eerste lid, worden toegelaten.

---

[8] Ingevolge artikel 86a, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties treedt artikel 27, tweede lid, Wta vijf jaar na de inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep in werking (Stb. 2012, nr. 680).

T

In artikel 29a wordt artikel 22bis van de richtlijn geïmplementeerd. Het eerste lid van dit artikel houdt in dat degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bepaalde functies bij die controlecliënt niet mag aanvaarden dan nadat een periode van ten minste een jaar is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd.
De functies waar het omgaat zijn functies als beleidsbepalers, een functie als lid van een lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of een functie als lid van een toezichthoudend orgaan, zoals bijvoorbeeld een raad van commissarissen. In artikel 22bis, eerste lid, onderdeel c, wordt gesproken over functies als lid van een leidinggevend orgaan dat niet bij het dagelijks bestuur betrokken is. Dit zijn tevens beleidsbepalers als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, van artikel 29a. Ingevolge het tweede lid bedraagt de periode gedurende welke geen functies aanvaard mogen worden ten minste twee jaren indien sprake is van een wettelijke controle van een oob.
Handelen in strijd met deze bepaling is in elk geval gesanctioneerd via de Wet op de economische delicten (zie artikel 1, onderdeel 2), maar in geval van overtreding van deze bepaling door een RA of een AA alsmede als door een externe accountant als bedoeld in artikel 12e zal ook een klacht kunnen worden ingediend bij de accountantskamer tegen het handelen van deze (toenmalige) externe accountant op grond van artikel 31, eerste lid, van de Wta.

U

Op grond van artikel 31, eerste lid, van de Wta jo. artikel 22, eerste lid, onderdeel a, van de Wtra, zijn externe accountants onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wtra ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta bepaalde. Met de aanpassing van artikel 31, eerste lid, van de Wta, wordt bewerkstelligd dat externe accountants ook onderworpen zijn aan tuchtrechtspraak van de accountantskamer ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de EU-verordening bepaalde.

V

Artikel 47 wordt gewijzigd in verband met de aanpassing van de definitie van *persoon die geen beroepsbeoefenaar is* in de richtlijn en de wijziging van artikel 32, derde lid van de richtlijn. Nieuw in deze definitie is dat de betreffende persoon ook gedurende de periode dat hij betrokken is bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht onafhankelijk dient te zijn ten opzichte van accountantsorganisaties. Dit is verwerkt in alle onderdelen van artikel 47.
Ook is in voormelde definitie opgenomen dat de betreffende persoon geen lid mag zijn geweest van het bestuursorgaan van de accountantsorganisatie. Dit vereiste wordt opgenomen in onderdeel b. Bovendien wordt zowel vereist dat de betreffende persoon geen stemrechten mag hebben in een accountantsorganisatie als geen deel uit mag maken van het bestuur van een accountantsorganisatie. Deze vereisten worden geïmplementeerd in de onderdelen c en d.
Het gewijzigde artikel 32, derde lid, van de richtlijn bepaalt dat alle personen die betrokken zijn bij het uitvoeren van wettelijke controles geen lid van het bestuur van de bevoegde autoriteit mogen zijn. Voorheen gold dat een minderheid van het bestuur kon bestaan uit beroepsbeoefenaars. Het voorgestelde nieuwe onderdeel e van artikel 47 verwerkt het nieuwe vereiste.

W

In artikel 48, eerste lid, werd nog verwezen naar de Wet op de registeraccountants en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Deze wetten zijn inmiddels vervangen door de Wet op het accountantsberoep. De verwijzing wordt dienovereenkomstig aangepast.

X

Het voorstelde artikel 48a, eerste lid, verwerkt artikel 29, eerste lid, onderdeel h, van de richtlijn. Kwaliteitsbeoordelingen dienen ten minste om de zes jaar plaats te vinden. Deze frequentie kan echter verhoogd worden als er signalen zijn dat een beoordeling noodzakelijk is. De AFM houdt risicogeoriënteerd toezicht hetgeen betekent dat zij op basis van een risicoanalyse bepaalt of een kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. Hierdoor kan ook vaker dan eenmaal in de zes jaar een kwaliteitsbeoordeling plaatsvinden.
Daarnaast verwerkt dit artikel 29, eerste lid, onderdeel k, en derde lid, van de richtlijn. Op grond van onderdeel k geldt dat iedere beoordeling passend en evenredig is ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Het nieuwe vierde lid voegt daaraan toe dat, voor zover de beoordeelde accountantsorganisatie wettelijke controles heeft verricht bij middelgrote ondernemingen, er rekening mee gehouden moet worden dat de internationale controlestandaarden worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.

Y

De wijziging in artikel 49 is het gevolg van het nieuwe artikel 51a, dat bepaalt dat de AFM is belast met de uitvoering en handhaving van de EU-verordening.

Z

Het gewijzigde artikel 29, tweede lid, van de richtlijn bevat specifieke eisen die worden gesteld aan de personen die belast zijn met het toezicht op de naleving van de bij en krachtens de wet gestelde regels. Dit is verwerkt in het voorgestelde artikel 49a. De hierboven genoemde personen moeten over voldoende deskundigheid beschikken om de beoordeling te kunnen uitvoeren. De beoordeling of sprake is van voldoende deskundigheid dient uiteraard te hebben plaatsgevonden voordat de betreffende persoon als beoordelaar aan het werk gaat. De kwaliteitsbeoordelaars die de onderzoeken doen bij accountantsorganisaties zijn voor het merendeel afgestudeerde registeraccountants met tussen de vijf en tien jaar ervaring als openbaar accountant. Elke toezichthouder die bij de AFM als kwaliteitsbeoordelaar werkt moet een basisopleiding toezicht volgen waarin alle aspecten van het houden van het toezicht aan bod komen. Daarnaast is sprake van «training on the job» waarbij de kwaliteitsbeoordelaars het vak van toezichthouder in de praktijk leren. Ook vereist de richtlijn dat deze personen drie jaar voorafgaand aan de beoordeling niet betrokken waren bij de te beoordelen accountantsorganisatie. Artikel 29, tweede lid, onderdeel c, van de richtlijn bepaalt voorts dat een persoon die belast is met de beoordeling van een accountantsorganisatie voorafgaand aan zijn aanwijzing tegenover de AFM verklaart dat er geen belangenconflicten bestaan tussen hem en de te beoordelen accountantsorganisatie.

AA

In een nieuw artikel 51a wordt geregeld dat de AFM belast is met de uitvoering en handhaving van de EU-verordening. Voor zover de EU-verordening verplichtingen oplegt aan externe accountants, geldt dat de accountantskamer bevoegd is om kennis te nemen van klachten ten aanzien van overtreding van deze bepalingen.

BB, CC en DD

Op grond van artikel 30, eerste lid, van de richtlijn, dient te worden toegevoegd dat sancties ook op grond van overtreding van de EU-verordening kunnen worden opgelegd. Dat is in de betreffende artikelen verwerkt.

EE

Artikel 57 verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn. Op grond van het voorgestelde artikel kan de AFM de in het artikel genoemde personen de bevoegdheid ontzeggen om bepaalde functies uit te oefenen. Artikel 1:87 van de Wet op het financieel toezicht kent eenzelfde soort bevoegdheid toe aan de betreffende toezichthouder bij overtredingen door een bank of beleggingsonderneming. Deze bevoegdheid is geïntroduceerd bij de implementatie van de richtlijn kapitaalvereisten.[9] Inmiddels is deze sanctie een gebruikelijk onderdeel van het handhavingsinstrumentarium in Europese richtlijnen geworden.[10] Om die reden is in het concept-wetsvoorstel implementatie richtlijn markten voor financiële instrumenten 2014, dat van 5 juni 2015 tot en met 6 juli 2015 geconsulteerd is, voorgesteld om de ontzegging onderdeel te laten uitmaken van het reguliere handhavingsinstrumentarium van de Wet op het financieel toezicht. Het voorgestelde artikel 57 sluit aan bij het in deze consultatieversie opgenomen artikel 1:87 (nieuw). Gelet op het ingrijpende karakter van de sanctie dient de AFM de ontzegging alleen op te kunnen leggen bij ernstige overtredingen. Dit is in artikel 57 tot uitdrukking gebracht door te bepalen dat zij alleen de bevoegdheid kan ontzeggen om bij een accountantsorganisatie of oob bepaalde functies uit te oefenen in het geval dat sprake is van een overtreding van een voorschrift dat beboetbaar is met een bestuurlijke boete van de derde

[9] Implementatiewet richtlijn en verordening kapitaalvereisten (Stb. 2014, 253).

[10] Zie onder meer artikel 98, tweede lid, onderdeel g, van richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (PbEU 2009, L 302) (richtlijn icbe's) en artikel 1, lid 16, van richtlijn 2014/91/EU van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 tot wijziging van richtlijn 2009/65/EG tot coördinatie van de wettelijke en bestuurlijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) wat bewaartaken, beloningsbeleid en sancties betreft (PbEU 2014, L 257) dat artikel 99, zesde lid, onderdeel d, van de richtlijn icbe's wijzigt, artikel 63, tweede lid, onderdeel d, van Verordening (EU) nr. 909/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende de verbetering van de effectenafwikkeling in de Europese Unie, betreffende centrale effectenbewaarinstellingen en tot wijziging van Richtlijnen 98/26/EG en 2014/65/EU en Verordening (EU) nr. 236/2012 (PbEU 2014, L 257), artikel 30, tweede lid, onderdelen e en f, van de Verordening (EU) nr. 596/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende marktmisbruik (verordening marktmisbruik) en houdende intrekking van Richtlijn 2003/6/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijnen 2003/124, 2003/125/EG en 2004/72/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 173), artikel 111, tweede lid, onderdeel c, van Richtlijn nr. 2014/59/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 betreffende de totstandbrenging van een kader voor het herstel en de afwikkeling van kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Richtlijn 82/891/EEG van de Raad en de Richtlijnen 2001/24/EG, 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2005/56/EG, 2007/36/EG, 2011/35/EU, 2012/30/EU en 2013/36/EU en Verordeningen (EU) nr. 1093/2010 en (EU) nr. 648/2012, van het Europees Parlement en de Raad (PbEU 2014, L 173).

categorie. Om die reden is overtreding van artikel 21a beboetbaar gesteld en is artikel 21a toegevoegd aan artikel 54. Het ontzeggen van de bevoegdheid om bij een accountantsorganisatie of oob bepaalde functies uit te oefenen kan betrekking hebben op elke functie bij een accountantsorganisatie of oob. De ontzegging kan dus zowel betrekking hebben op beleidsbepalende functies (bestuursfuncties of andere beleidsbepalende functies) als andere functies. De AFM dient in het besluit aan te geven welke functies niet meer mogen worden uitgeoefend.
Artikel 30bis, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn verwijst naar een lid van een *auditfirm*. De richtlijn bevat geen definitie van deze term. Het begrip «lid van een auditkantoor» dient te worden geplaatst in de context van andere bepalingen in de richtlijn die verwijzen naar «lidmaatschap van een auditkantoor», zoals de artikelen 2, onderdeel 15, 3, vierde lid, onderdeel c, 17, eerste lid, onderdeel g, 24, 24a, eerste lid, onderdeel a en 45, vijfde lid, onderdeel b, van de richtlijn. In deze artikelen wordt het begrip lid steeds gebruikt in de context van lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een auditkantoor. Daarnaast kan een parallel worden getrokken met het begrip «een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang», waarnaar artikel 30bis, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn tevens verwijst.
Gelet hierop dient onder «lid van een auditkantoor» een dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie verstaan te worden.
De ontzegging is een tijdelijke sanctie, die de AFM kan opleggen voor de duur van ten hoogste drie jaar. Dit is vastgelegd in het tweede lid.

De door de richtlijn in artikel 38, derde lid, vereiste mogelijkheid van ontslag van de accountantsorganisatie, met toetsing door de rechter, is verwerkt in artikel 58. In lijn met de systematiek van het toezicht op accountantsorganisaties in Nederland ligt de bevoegdheid tot ontslag bij de AFM, waarbij toetsing door de rechter plaatsvindt in het kader van de handhaving. De AFM stelt de accountantsorganisatie en de controlecliënt voorafgaand aan haar voornemen tot het nemen van een besluit als bedoeld in het eerste lid, in de gelegenheid om hun zienswijze naar voren te brengen.
De richtlijn licht niet toe wat moet worden verstaan onder *goede gronden* voor het ontslag. Wel wordt in het eerste lid van artikel 38 richtlijn aangegeven dat verschil van mening over methoden van boekhoudkundige verwerking of controlewerkzaamheden geen goede redenen zijn voor ontslag.
Nu het hier gaat om een ingrijpende maatregel, moet worden gedacht aan een zodanige overtreding van de wet of de EU-verordening, dat onverwijlde beëindiging van de opdracht gerechtvaardigd is. Gezien het ingrijpende karakter van de sanctie dient de AFM deze bevoegdheid alleen toe te passen bij ernstige overtredingen. Dit is in artikel 58 tot uitdrukking gebracht door te bepalen dat de toezichthouder een accountantsorganisatie alleen kan ontslaan in het geval dat sprake is van een overtreding van een voorschrift dat beboetbaar is met een bestuurlijke boete van de derde categorie.

FF

De wijzigingen van artikel 63f, tweede lid, houden verband met de aanpassing van artikel 36, vierde lid, onderdelen b en c, van de richtlijn. De AFM kan weigeren om gegevens en inlichtingen te verstrekken indien tegen dezelfde accountants met betrekking tot dezelfde handelingen reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld. Ook kan de AFM het verstrekken van gegevens en inlichtingen weigeren indien tegen dezelfde accountants ten aanzien van dezelfde handelingen reeds een klacht is ingediend bij de accountantskamer.

Het nieuwe vierde lid verwerkt artikel 31, derde lid, van de EU-verordening. Op grond van deze bepaling kan de AFM samenwerken met de toezichthoudende instanties van andere lidstaten bij het verrichten van bepaalde kwaliteitsbeoordelingen. De AFM kan in een dergelijk geval vertrouwelijke gegevens en inlichtingen verstrekken aan de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat tenzij een dergelijke verstrekking gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde. Artikel 31, derde lid, van de EU-verordening heeft een andere reikwijdte dan artikel 36 van de richtlijn, als verwerkt in artikel 63f, tweede lid. De uitwisseling van informatie, als bedoeld in artikel 31, derde lid, van de EU-verordening heeft alleen betrekking op kwaliteitsbeoordelingen van accountantsorganisaties of auditkantoren die aanzienlijke activiteiten ontplooien in een andere lidstaat. Het vierde lid van artikel 63f bepaalt dat de voorwaarden voor uitwisseling van gegevens en inlichtingen, als opgenomen in het tweede lid, niet gelden bij uitwisseling van gegevens en inlichtingen op grond van artikel 31, derde lid, van de EU-verordening. In een dergelijk geval gelden de voorwaarden zoals opgenomen in de EU-verordening.

GG

Artikel 63h verwerkt artikel 36, zesde lid, van de richtlijn. Deze bepaling van de richtlijn is niet gewijzigd. Omwille van de consistentie worden de weigeringsgronden in artikel 63h gelijkgetrokken met de weigeringsgronden, opgenomen in artikel 63f. Dit is in overeenstemming met artikel 36, vierde en zesde lid, van de richtlijn.

HH

Artikel 63j verwerkt artikel 47, tweede lid, van de richtlijn. De wijziging in artikel 63j, derde lid, onderdeel a, beoogt een verschrijving te herstellen. Op grond van artikel 63j, derde lid, onderdeel b (nieuw), weigert de AFM om gegevens en inlichtingen te verstrekken aan een toezichthoudende instantie van een derde land, indien daarmee de bescherming van de commerciële belangen van de controlecliënt, met inbegrip van zijn intellectuele eigendomsrechten, in het gedrang komt. Onderdelen c en d houden verband met de aanpassing van artikel 47, tweede lid, onderdeel d, van de richtlijn. De AFM weigert om gegevens en inlichtingen te verstrekken overeenkomstig artikel 63j van de Wta indien met betrekking tot dezelfde handelingen reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld tegen dezelfde accountantsorganisatie of andere personen. Daarbij valt te denken aan personen die betrokken zijn bij de accountantsorganisatie, zoals de (externe) accountants, die betrokken zijn bij een dossier, maar ook beleidsbepalers en personen die zeggenschap hebben over een accountantsorganisatie. Ook kan de AFM het verstrekken van gegevens en inlichtingen weigeren indien tegen dezelfde accountants ten aanzien van dezelfde handelingen reeds een klacht is ingediend bij de accountantskamer.
Het vijfde lid verwerkt artikel 36, eerste lid, van de EU-verordening. Op grond van artikel 36, eerste lid, van de EU-verordening, kan de AFM samenwerkingsovereenkomsten voor de uitwisseling van gegevens en inlichtingen aangaan met toezichthoudende instanties van derde landen. De samenwerkingsovereenkomsten onder artikel 36 van de EU-verordening hebben een andere reikwijdte dan de samenwerkingsovereenkomsten die de AFM kan sluiten voor de uitwisseling van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen op grond van artikel 47, eerste lid, onderdeel d, van de richtlijn, zoals verwerkt in artikel 63j, tweede lid, onderdeel d. Artikel 63j, vijfde lid, regelt dat het eerste tot en met vierde lid, met uitzondering van het tweede lid, onderdeel c, niet van toepassing is op de uitwisseling van gegevens en inlichtingen in overeenstemming

met artikel 36, eerste lid, van de EU-verordening. In een dergelijk geval gelden de voorwaarden zoals opgenomen in de EU-verordening. Het tweede lid, onderdeel c, is wel van toepassing, hetgeen inhoudt dat de AFM slecht tot overdracht van persoonsgegevens mag overgaan indien de overdracht in overeenstemming met de Wet bescherming persoonsgegevens geschiedt.

II

Op grond van artikel 36 van de EU-verordening kan de AFM samenwerkingsovereenkomsten voor de uitwisseling van gegevens en inlichtingen aangaan met toezichthoudende instanties van derde landen. De voorgestelde wijziging van artikel 63k, eerste lid, van de Wta heeft tot doel om aan de AFM en de met toezicht belaste personen bij de AFM bepaalde bevoegdheden toe te kennen die kunnen worden aangewend indien dat nodig is voor de vervulling van de verplichtingen van de AFM uit hoofde van de samenwerkingsovereenkomsten. Daarbij gaat het om de bevoegdheid van de AFM om inlichtingen te vorderen en de bevoegdheden uit hoofde van artikel 5:15, 5:16. 5:16a en 5:17 van de Algemene wet bestuursrecht.

JJ

Het voorgestelde nieuwe artikel 63l verwerkt het nieuwe artikel 30septies van de richtlijn. Op grond van het eerste lid van het eerstgenoemde artikel verstrekt de AFM aan het Comité van Europese auditors-toezichthouders (Ceaob) de in dat lid genoemde informatie, op geaggregeerd niveau. Verder meldt de AFM aan het Ceaob, op grond van het tweede lid, alle tijdelijke doorhalingen van accountants in het register alsmede alle voorlopige verboden die zijn opgelegd op grond van artikel 56b.

Het voorgestelde nieuwe artikel 63m verwerkt het nieuwe lid 4bis van artikel 36 van de richtlijn. Artikel 63b, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing op de verstrekking van vertrouwelijke gegevens aan de betreffende Europese instanties.

KK

Op grond van artikel 30bis, eerste lid, onderdeel b, van de richtlijn dient de AFM de bevoegdheid te hebben om een openbare waarschuwing te geven. Die bevoegdheid had de AFM al ten aanzien van overtreding van verbodsbepalingen. Op grond van het voornoemde artikelonderdeel uit de richtlijn dient de AFM over die bevoegdheid te beschikken ten aanzien van iedere overtreding.
Daarnaast is, op grond van artikel 30, eerste lid, van de richtlijn, toegevoegd dat sancties ook op grond van overtreding van de EU-verordening kunnen worden opgelegd.

LL, MM en NN

De voorgestelde wijzigingen voorzien in de implementatie van het nieuwe artikel 30quater van de richtlijn. De AFM is ingevolge artikel 67, eerste lid, en 68 verplicht besluiten tot het opleggen van bestuurlijke boetes openbaar te maken. Daarnaast is de AFM verplicht, op grond van artikel 69, eerste lid, om een besluit tot het opleggen van een last onder dwangsom openbaar te maken wanneer een dwangsom wordt verbeurd. Uit het voorgestelde gewijzigde vierde lid van artikel 67 blijkt in welke gevallen dit anoniem moet gebeuren. Publicatie dient bijvoorbeeld anoniem plaats te vinden als door de toezichthouder kan worden vastgesteld dat bij volledige openbaarmaking sprake zou zijn van

disproportionele schade voor de betrokken partijen. Gelet op de mogelijkheid van anonieme publicatie is het niet nodig om gebruik te maken van de lidstaatoptie, zoals genoemd in artikel 30quater, derde lid. Bovendien sluit het voorgestelde artikel aan bij artikel 1:97, vierde lid, van de Wft. Behalve publicatie van het besluit zelf ingevolge het eerste lid, bepaalt artikel 67, vijfde lid, tevens dat informatie moet worden gepubliceerd over de eventueel gezochte rechtsbescherming tegen het besluit. Publicatie hiervan door de AFM moet resulteren in een actueel inzicht in de stand van de procedure. Dit geldt zowel voor als na het onherroepelijk worden van het besluit tot oplegging van de boete. In het eerste geval moet voor het publiek helder zijn waarom het besluit nog niet onherroepelijk is en in welk stadium een eventueel bezwaar- of beroepsprocedure zich bevindt. In het tweede geval moet conform de verplichting in artikel 30quater, eerste lid, van de richtlijn kenbaar zijn dat het besluit onherroepelijk is geworden en welk bezwaar- beroepsprocedure daaraan eventueel vooraf is gegaan.

ARTIKEL II Wet op het accountantsberoep

A

In verband met implementatie van de richtlijn en de inwerkingtreding van de EU-verordening wordt een definitie voor de EU-verordening ingevoegd in de Wta. Als gevolg hiervan dient de definitie van «wettelijke controle» in artikel 1 van de Wab die verwijst naar de definitie in de Wta aangepast te worden, zodat verwezen wordt naar de juiste vindplaats van de betreffende definitie. Ook wordt in de definitie van accountantsorganisatie verduidelijkt dat wordt verwezen naar de definitie zoals opgenomen in het eerste lid van artikel van de Wta.

B

Artikel 54, eerste lid, onderdeel a, verwerkt artikel 14 van de richtlijn. Op grond van artikel 54, eerste lid, dient de CEA een verklaring van vakbekwaamheid af te geven aan een wettelijke auditor, als bedoeld in artikel 2 van de richtlijn, die is toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles in een andere lidstaat, indien hij met goed gevolg de examens als bedoeld in onderdelen c en d heeft afgelegd.

ARTIKEL III Wet tuchtrechtspraak accountants

A

De wijziging van de definitie van *accountant* in artikel 2, onderdeel a, van de Wtra, houdt verband met het voorgestelde artikel 27. Op grond van het laatstgenoemde artikel kunnen wettelijke auditors, als bedoeld in artikel 2, onderdeel 2, van de richtlijn, die in een andere lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles, als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, worden ingeschreven als externe accountant in het register van de AFM, indien zij over een verklaring van vakbekwaamheid van de CEA beschikken. Om te bewerkstelligen dat deze groep van externe accountants onder de reikwijdte van de Wtra komt te vallen en onderworpen wordt aan de tuchtrechtspraak van de accountantskamer, is de voorgestelde aanpassing van de definitie van *accountant* nodig.

B

Het gewijzigde artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wtra verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel c van de richtlijn. Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wtra heeft de accountantskamer

de bevoegdheid om de inschrijving van de accountant in de registers voor ten hoogste één jaar door te halen. Nu op grond van de aanhef van artikel 30bis, eerste lid, van de richtlijn de bevoegde autoriteit de bevoegdheid moet hebben om een inschrijving door te halen tot een maximum van drie jaar – een zwaardere sanctie dan de doorhaling tot ten hoogste één jaar – moet artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wtra hierop worden aangepast. Op grond van artikel 30bis, eerste lid, onderdeel c, van de richtlijn dient de AFM de bevoegdheid te hebben om een voorlopig verbod om wettelijke controles te verrichten van maximaal drie jaar op te leggen aan een accountantsorganisatie. Deze bepaling behoeft geen implementatie aangezien de AFM deze bevoegdheid reeds heeft. Zij kan immers de vergunning intrekken of aan de vergunning voorschriften verbinden of beperkingen stellen ingevolge artikel 6, derde lid, van de Wta. Een dergelijke beperking kan inhouden dat de accountantsorganisatie gedurende een maximale periode van drie jaar geen wettelijke controles mag verrichten.

ARTIKEL IV Burgerlijk wetboek

De wijziging van artikel 2:393, eerste lid, BW houdt verband met artikel 14 van de richtlijn. Artikel 2:393 BW regelt de aanwijzing van de accountant. Omdat de richtlijn niet langer toestaat dat tevens het vereiste wordt gesteld dat de wettelijke auditor uit een andere lidstaat als RA of AA is ingeschreven in het accountantsregister van de NBA, komt dit vereiste te vervallen (zie artikel I, onderdeel T). Met het oog hierop wordt artikel 2:393, eerste lid, eerste zin aangepast. Op grond van deze gewijzigde bepaling dient de rechtspersoon de opdracht tot controle van de jaarrekening te geven aan een Nederlandse externe accountant (zijnde een RA of een AA ten aanzien van wie in het accountantsregister van de NBA een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wab), of aan een wettelijke auditor uit een andere lidstaat die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 van de Wab. Voor zowel de Nederlandse externe accountant als de externe accountant uit een andere lidstaat geldt dat deze dient te worden ingeschreven in het register van de AFM. De gewijzigde regeling heeft geen gevolgen voor Nederlandse externe accountants. Indien de rechtspersoon kwalificeert als een oob, zal vanaf 1 januari 2018 de regeling gelden als opgenomen in artikel 27, tweede lid, van de Wta. Op grond daarvan mogen rechtspersonen die als oob kwalificeren de controleopdracht alleen verlenen aan een RA of een wettelijke auditor die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles, als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn en die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 van de Wab. Ten aanzien van de wettelijke auditor geldt ook het vereiste dat zijn toelating in de andere lidstaat mede het verrichten van controles op oob's omvat. De wijzigingen van het vijfde lid houden verband met artikel 28 van de richtlijn. Dit artikel van de richtlijn, dat over de controleverklaring gaat, is vervangen. Er worden twee nieuwe vereisten aan de controleverklaring toegevoegd. Ten eerste dient de accountant eventuele materiële onzekerheden te melden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. De reden die hieraan ten grondslag ligt is dat, hoewel de primaire verantwoordelijkheid voor het verstrekken van financiële informatie moet liggen bij het bestuur van de controlecliënt, er een rol is weggelegd voor externe accountants en accountantsorganisaties om het bestuur actief te bevragen vanuit het perspectief van een gebruiker. Om de kwaliteit van controles te verbeteren, is het van belang dat de professioneel-kritische instelling van externe accountants en accountantsorganisaties ten aanzien van de gecontroleerde entiteit wordt versterkt. De accountant zal derhalve

moeten beoordelen of er omstandigheden zijn die maken dat er sprake is van een materiële onzekerheid omtrent het vermogen van de gecontroleerde entiteit om de continuïteitsveronderstelling te kunnen blijven handhaven. De externe accountant is niet verplicht te verklaren over materiële onzekerheden, indien deze naar het oordeel van de accountant afwezig zijn, maar mag dit oordeel (dat materiële onzekerheden afwezig zijn) wel in de controleverklaring opnemen. Voorgesteld wordt om deze bepaling te implementeren door aan artikel 2:393, vijfde lid, een nieuw onderdeel g toe te voegen. Voor de formulering is aangesloten bij artikel 2:384 lid 3 BW, waarin de continuiteïtsveronderstelling (*going concern*-beginsel) is opgenomen. De richtlijn vereist ook dat de vestigingsplaats van de externe accountant of de accountantsorganisatie in de accountantsverklaring wordt opgenomen. Dit vereiste wordt geïmplementeerd in een nieuw onderdeel h van artikel 2:393, vijfde lid, BW. Ingevolge de laatste zin van het tweede lid van artikel 28 van de richtlijn is er ruimte om nationaal aanvullende regels te stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring. Ook de EU-verordening biedt in de laatste zin van het tweede lid van artikel 10 deze ruimte voor de controleverklaring voor oob's. Op dit moment zijn er geen aanvullende nationale vereisten voor de controleverklaring voorzien. Wel zijn eerder al door de Nederlandse beroepsorganisatie aanvullende eisen opgenomen in de beroepsreglementering (NV COS 702N) met betrekking tot de materialiteit en de reikwijdte van een groepscontrole bij een oob. Ook wordt gewezen op het wetsvoorstel ter uitvoering de Richtlijn 2013/34/EU (Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening[11]) waarin aan de accountantsverklaring een onderdeel wordt toegevoegd dat ziet op materiële onjuistheden in het bestuursverslag.

ARTIKEL V Wet bekostiging financieel toezicht

In dit artikel worden verwijzingen naar de richtlijn 2006/43/EG in bijlage I bij de wet vervangen door verwijzingen naar de richtlijn.
De richtlijn introduceert de inschrijving van auditkantoren uit andere lidstaten. In dit artikel wordt tevens het in rekening brengen van de bekostiging van het financieel toezicht bij deze auditkantoren geregeld.

ARTIKEL VI Inwerkingtreding

Het tijdstip van inwerkingtreding van het wetsvoorstel wordt bij koninklijk besluit bepaald en kan voor verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend worden vastgesteld. De wijzigingen moeten conform de richtlijn uiterlijk op 17 juni 2016 in werking treden. Ook de EU-verordening treedt rechtstreeks in werking op 17 juni 2016.

De Minister van Financiën,
J.R.V.A. Dijsselbloem

---

[11] *Kamerstukken II,* 2014/15, 34 176.